



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41, gegen die Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Juni 2013 über die Monate Jänner 2013 bis April 2013, StNr.xxx, betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren (Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Übersicht:

1. Streitpunkte

2. Kurzdarstellung Verfahrensablauf

3. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

4. Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes

5. Berufung

5.1. Verfassungsrechtliche Bedenken

5.2. Auskunft des Spielers, Registrierungsort, IP- Adresse, Geolokalisierung

5.3. Bemessungsgrundlage „Wetteinsatz“

6. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Vorlagebericht

7. Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11

8. Beweisaufnahmen

8.1. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update*:15.06.2011

8.2. Internetrecherche: IP-Adresse

8.3. Kurzdarstellung der Literatur

- 8.3.1. www.netzwelt.de, Über spezielle Netzwerke und Proxys das eigene Internet sicherer machen. *Firefox* anonym: Unerkannt surfen mit Tor, *FoxyProxy* und *NoScript*.
 8.3.2. *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88;
 8.3.3. *Hoeren*, Zoning und Geolocation-Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3
 8.3.4. *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008;
 8.3.5. *TÜV Rheinland*, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009;
 8.3.6. *Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein*, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002
 8.3.7. *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008;
 8.3.8. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1
 8.3.9. Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes.

9. Festgestellter Sachverhalt

10. Gesetzliche Grundlagen

- 10.1. Allgemeine Bestimmungen
 10.2. „Wettgebühr“

11. Die Wette im bürgerlichen Recht als Voraussetzung der Anwendung des § 33 TP 17 GebG

12. Anknüpfungspunkt IP-Adresse: § 33 TP 17 GebG (Wettgebühr) ist nicht nach technischen Kriterien textiert

13. Anknüpfungspunkt Registrierungsort des Wettteilnehmers: Der Inlandsbezug bedeutet auch bei Online-Wetten „Offline“, auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers kommt es allerdings nicht an

- 13.1. Inland- bzw. Auslandsbegriff im allgemeinen Gebührenausschüttungsbestand des § 16 GebG
 13.2. Das Inland als geografischer Ort des Vertragsabschlusses bei Online-Wetten im Grundtatbestand § 33 TP 17 Abs. 1 GebG
 13.3. Die Fiktion der „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG bedeutet auch bei Online-Wetten den Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Wettteilnehmers) im Inland
 13.4. In § 33 TP 17 GebG (Wettgebühren) ist keine Gebühreninländereigenschaft normiert, die auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers verweist
 13.5. Ergebnis

14. Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers: Der geografische Ort, zu welchem sich der User zum Zeitpunkt der Wetteilnahme befunden hat, ist nicht ausschließlich durch die technischen Möglichkeiten der Geolokalisierung feststellbar und dessen Bekanntgabe der Bw. zumutbar

- 14.1. Laut Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre eine Selektierung nach Nationalstaaten durch Internetortung möglich
 14.2. Die „Teilnahme vom Inland aus“ kann über die Allgemeinen Bedingungen erfragt werden
 14.3. Zu fragen, ob sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im In- oder Ausland aufhält, stellt keinen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar

Einschub zu Punkt 14.: Besonderheiten der Selbstberechnung der Wettgebühren gegenüber den Rechtsgeschäftsgebühren mit Urkundenerrichtung gemäß § 33 GebG und die Selbstauskunft des Wettteilnehmers

15. Lösungen zu den Beispielen aus dem Berufungsvorbringen der Bw

16 Bemessungsgrundlage

- 16.1 Schätzung der „inländischen“ Wetteinsätze gemäß § 184 BAO
 16.2. „Free Bets“, d.s. Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

17. Zusammenfassung

18. Schlussfolgerungen

Verwendete Literatur:

Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3;
TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008; *Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein*, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002, *TÜV Rheinland*, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 921, www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl_alex.html;
Rummel, Kommentar zum ABGB², 1992; *Klang*, Kommentar zum ABGB, 1935; *Klang*² Kommentar zum ABGB, 1954;

Schwimann, Kommentar zum ABGB³, *Larenz*, Methodenlehre, 430; *Schwartz/Wohlfahrt*, Rechtsfragen der Sportwette, ÖJZ 1998, 601; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697; *Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³ 1991; *Stoll*, Rentenbesteuerung³ 1979; *Stoll*, BAO-Kommentar; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgaben); *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ 2006; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgabe); *Thiele*, Werbeabgaben- und gebührenrechtliche Aspekte der E-Mail-Verwendung (www.eurolawyer.at/pdf/eMail-Verwendung_Aspekte.pdf), *Strejcek/Bresich* (Hg.), GSpG 1989, Stand 1.1.2009, *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹, *Hasberger/Busta*, Top, die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischen und europäischem Recht, MR-Int 2005, 49, bzw. *Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. 32; o.A. Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Mlcoch*, Manchmal schlägt auch der Gesetzgeber bei der Betrugsbekämpfung über die Stränge. Zahlreiche unklare Tatbestandsmerkmale bereiten Auslegungsschwierigkeiten, SWK 11/2011, 061; *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? Anknüpfung von Wettgebühren und Glücksspielabgaben an das Inland, SWK 13/2012, 686; *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet. Erfüllung von Abgabentatbeständen kann nicht geschätzt werden, SWK 26/2013, 1151.

1. Streitpunkte

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG idF des BGBl. I 111/2010 Wetten, die im Inland abgeschlossen werden, einer Rechtsgeschäftsgebühr von 2% vom Wetteinsatz. In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, „wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“.

Die Bw. fühlt sich durch die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten beschwert, da nach ihrer Ansicht

1. bei *Online*-Wetten weder durch Geolokalisierung, d.h. Verfahren zur Bestimmung des Aufenthaltsorts einer im Internet handelnden Person, uä technische Verfahren, noch durch Selbstauskunft des Spielers ermittelt werden könne, ob sich der Wetteteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette gerade im Inland oder Ausland befindet,

- Anknüpfungspunkt an den Wohnort laut Registrierung: Das Abstellen auf den Registrierungsort könne nach Ansicht der Bw. nicht mit einer „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gleich gesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online* - Wetten abschließe.

- Anknüpfungspunkt IP-Adresse: Würden jene Wettumsätze erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt werden, befänden sich darunter Teilnehmer, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren.

- Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers: Die Auskunft des Spielers als Anknüpfungspunkt sei ungeeignet, da sie auf den Wahrheitsgehalt nicht überprüft werden könne.

2. „die Teilnahme vom Inland aus“ gemäß § 184 BAO nicht geschätzt werden könne, und

3. „*Free Bets*“, d.s. Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werde, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Dazu wird folgendes vorweggenommen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss 13.3.2013, B 200/13, der die Berufungsentscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 (abrufbar unter bmf.findok.gv.at) betrifft, die Behandlung einer Beschwerde betreffend Wettgebühren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der „... *Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ ... abgelehnt.

Mit Berufungsentscheidung UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 [führende Zahl], RV/1799-W/12, RV/3258-W/12, RV/3259-W/12, RV/3260-W/12, RV/3261-W/12, RV/3262-W/12, RV/3262-W/12, RV/0817-W/13 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufungen der Bw. betreffend Bescheide Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG für die Jahre 2011 und 2012 als unbegründet ab. Dagegen erhob die Bw. Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und ist dieses Verfahren zur Zahl B 618/2013 derzeit anhängig.

Die vorliegende Berufungsentscheidung ist – so wie die Berufung der Bw. – über weite Teile mit UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 [führende Zahl] identisch, es wurde jedoch in Punkt **14. Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers** auf das Berufsbegehren noch näher eingegangen.

Zu diesen Fragen ist auch eine Beschwerde betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 ff GSpG beim Verfassungsgerichtshof zur Zahl B 617/2013 anhängig. Diese Beschwerde wurde gegen UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 [führende Zahl] (abrufbar unter bmf.findok.gv.at) erhoben.

2. Kurzdarstellung Verfahrensablauf

Die Bw. ist nach eigener Beschreibung ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und –spiele mit Sitz in X und betreibt eine Website, bei der es möglich ist, über das Internet Wetten abzuschließen.

Gemeinsam mit anderen Anbietern von Sportwetten im Internet stellte die Bw. Initiativanträge an den Verfassungsgerichtshof in Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes, die ab 1.1.2011 in Kraft sind, als verfassungswidrig aufzuheben, da es technisch nicht möglich sei, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette

oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehmen. Der Verfassungsgerichtshof wies mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G 12-14/11 die Anträge zurück, da durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen und verwies die Antragsteller auf die Möglichkeit über Bescheide gemäß § 201 BAO bzw. Stellung von Rückzahlungsanträgen letztinstanzliche Bescheide zu erwirken, gegen die auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerden beim Verfassungsgerichtshof erhoben werden können.

Mit Schreiben vom 20.2.2013 übermittelte die Bw. als Veranstalterin die Wettgebührenabrechnungen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG und § 33 TP 17 Abs. 3 GebG und ersuchte wegen Berichtigungen um bescheid mäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO, im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könne. Die Bw. habe nun versucht, diesen Faktor im Schätzungswege in den Griff zu bekommen, indem sie die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern der Statistik Austria entnahm, auf die Wettumsätze umrechnete und die Differenz den Wettumsätzen der Teilnehmer nach Ort der Registrierung hinzuzählte, bzw. hier abzog. Das Finanzamt beurteilte die Schätzungsmethode der Bw. als sehr plausibel und legte sie den berufsgegenständlichen Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 27. Juni 2013 über die Monate Jänner 2013 bis April 2013 zugrunde.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Die Bw. stellte den Antrag auf Festsetzung der Wettgebühren mit Null. In der Berufung wurde im Wesentlichen die Verfassungswidrigkeit des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und zwar des Tatbestandsmerkmals „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ wegen Unklarheit und technischer Undurchführbarkeit eingewendet. Zu ihrer Berufung legte die Bw. diverse Fachartikel in Kopie bei.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht gab das Finanzamt eine umfangreiche Stellungnahme ab. Die Stellungnahme wurde der Bw. mit dem Vorlagebericht zugestellt.

Im Folgenden werden die einzelnen Verfahrensschritte detailliert wiedergegeben.

3. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

Mit Schreiben vom 20.2.2013 ersuchte die Bw. um Erteilung einer Steuernummer und übermittelte die Wettgebührenabrechnung gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG und § 33 TP 17 Abs. 3 GebG (Formular Geb 6) für Jänner 2013. Nach Ansicht der Bw. gestalte sich die korrekte Abfuhr der Abgaben äußerst schwierig, da zentrale Fragen bisher unbeantwortet

geblieben seien. Insbesondere die Berücksichtigung der „Teilnahme vom Inland aus“ stelle im *Online*-Bereich eine besondere Herausforderung dar, da nicht festgestellt werden könne, wo sich jemand zum Zeitpunkt der Teilnahme befinde. Eine Feststellung des Standortes über die IP-Adresse sei momentan technisch nicht möglich und würde zudem auch keine zuverlässigen Daten liefern, da die IP-Adressen etwa über *Proxy Server* manipuliert werden könnten.

Die von der Bw. durchgeführte Schätzung wird anhand der Wettgebührenabrechnung für Jänner 2013 dargestellt, für die Monate Februar, März und April ging die Bw. analog vor:

Ausgangsbasis für die Berechnung seien die Wettumsätze der User nach Ort der Registrierung. Auf Basis dieser Daten würden die Umsätze von ausländischen Usern, während ihrer Aufenthalte im Inland dazugerechnet und die Umsätze von inländischen Usern während ihrer Aufenthalte im Ausland abgezogen. Die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern würden der Publikation „Urlaubs- und Geschäftsreisen Kalenderjahr 2011“ sowie der Publikation „Ankünfte und Nächtigungen nach Herkunftsländern, Kalenderjahr 2011“ der Statistik Austria entnommen.

Auslandsnächtigungen (Urlaube und Geschäftsreisen) von Österreichern 2011: 62,325.440,00.

Übernachtungen von Ausländern in Österreich 2009 absolut: 66,761.958.

und aufgeschlüsselt auf einzelne Staaten, z.B. Deutschland 47,389.531

Vom Wettumsatz Jänner 2013 Euro 34,503.329,53 entfallen Euro 3,965.946,56 auf Österreich und 5,573.554,42 z.B. auf Deutschland. Österreich hat eine Bevölkerung über 18 Jahre von 6,778.351 und Deutschland von 68,222.619.

Für Jänner 2013 errechnete die Bw. die Wettgebühren folgendermaßen:

Umsätze der durch Auslandsaufenthalte von Österreichern nicht im Inland anfällt 98.026,89, abzüglich Umsatz der durch Touristen nach Österreich kommt (hochgerechnete Summe) 24.320,73 = - 73.706,16 („Veränderung des Wettumsatzes in Österreich durch Reiseaktivitäten“).

Jännerumsatz Österreich Euro 3,965.946,56 abzüglich Reisesaldo Jänner 2013 minus 73.706,16 = Bemessungsgrundlage 3,892.240,40 x 2% = 77.844,81 Wettgebühr.

In der Wettgebührenabrechnung Formular Geb 6 gab die Bw. einen Gebührenbetrag von 78.844,81 Euro an und ersuchte, die Wettgebühren für Jänner 2013 77.844,81 Euro aufgrund eines aktuellen Rechtsschutzbedürfnisses nach § 92 Abs. 1 BAO bescheidmäßig festzusetzen, damit die Bw. unter anderem aufgrund eines verfassungswidrigen Gesetzes ein Rechtsmittel

erheben kann bzw. aufgrund einer unrichtigen Berechnung nach § 201 Abs. 3 BAO bescheidmäßig festzusetzen und 78.844,81 Euro rückzuzahlen.

4. Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes

Das Finanzamt berücksichtigte die von der Bw. bekannt gegebene Schätzung und erließ über die Monate Jänner bis April 2013 vier Bescheide gemäß § 201 BAO und setzte die Wettgebühren fest.

Das Finanzamt begründete die Bescheide auszugsweise folgendermaßen:

„....Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird, oder, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. (§ 33 TP 17 (2) GebG).

„Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Wettnehmer im Moment der Wettteilnahme physisch im Inland befindet. Der Gesetzgeber hat nicht vorgegeben wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat. Die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ ist dem Abgabepflichtigen überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. Laut der Abgabepflichtigen ist kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Eine Annäherung ist nur mittels Schätzung anhand der Anknüpfung an die Registrierung möglich.

Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Wettteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mailadresse uä.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnausszahlung anhand der bekanntgegebenen Daten vollzogen wird, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen.

Als Ausgangsbasis für die Berechnung wurden daher von der Abgabenschuldnerin die Wettumsätze der User nach Ort der Registrierung gewählt. Auf Basis dieser Daten wurden die Umsätze von ausländischen Usern während ihrer Aufenthalte im Inland hinzugerechnet und die Umsätze von inländischen Usern während ihrer Aufenthalte im Ausland abgezogen. Die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern wurdenden Publikationen der Statistik Austria entnommen. Hierbei ergibt sich, dass es mehr Auslandstage von Österreichern gibt, als Inlandsaufenthalte von Personen die in den anderen Märkten der Abgabenschuldnerin sind, daher ergibt sich eine Reduktion der Wettumsätze. Um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen werden in diesen Abschlag von der Abgabenschuldnerin auch die durchschnittlichen Wettumsätze der jeweiligen Kunden berücksichtigt.

Diese wurden auf Basis von Eurostat Bevölkerungsdaten sowie Wettumsätzen des jeweiligen Monats der Abgabenschuldnerin berechnet. Bei den ausländischen Staaten wurden die bedeutendsten herangezogen (85,08% des gesamten Auslands-Wettumsatzes ausländischer User).

Die Veränderungen der Wettumsätze durch Reiseaktivität ergeben sich folglich aus einer Multiplikation des durchschnittlichen Tages-Wettumsatzes mit der Zahl der Nächtigungen, jeweils spezifisch für die einzelnen Staaten.

Die vorliegenden Berechnungen greifen auf keinerlei durch die Spieler manipulierbare Daten zurück. Daher stellt diese Schätzung eine wesentlich zuverlässige Berechnung der Bemessungsgrundlage dar.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerklärung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Kann die Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ technisch auf Grund seines Systems nicht treffen und somit auch die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, hat sie diese zu schätzen. Da die Abgabenbehörde keine über die dem Abgabenschuldner zur Verfügung stehenden Daten besitzt bzw. die Möglichkeit auf solche zuzugreifen nicht hat, kann die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden....

Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse abzüglich des Reisesaldos auf.

Wenn auch die Schätzungsmethode im Ergebnis sich nicht vollständig mit „Teilnahme vom Inland aus“ decken wird, so stellt sich die Schätzungsmethode der Abgabenschuldnerin als die für die Abgabenbehörde plausibelste dar.

Hierbei ist festzustellen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist....

Da jene Schätzungsmethode besser ist, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann, wurde diese Schätzungsmethode herangezogen.

Diesbezüglich gibt es seitens des Finanzamtes keine Einwände.

Die festgestellten Differenzen ergeben sich auf Grund der von der Antragstellerin im Prüfungsverfahren vorgelegten Daten...."

5. Berufung

Die Bw. fochte die Bescheide in ihrem gesamten Umfang an und wies darauf hin, dass die vorliegende Berufung inhaltlich völlig identisch zu den bereits zuvor eingebrachten Berufungen der Bw. sei. Auch die zugrunde liegende Berechnungssystematik sei unverändert angewendet worden, es seien lediglich die statistischen Werte (Daten Statistik Austria) sowie die Stichprobenländer aktualisiert worden.

Gegen die Berechnung der Wettgebühr in den einzelnen Bescheiden wurden keine Einwendungen erhoben.

Die Bw. verwies zwar auf Beilagen, die bei der Berufung jedoch nicht dabei waren. Da die Berufung identisch mit den bereits zuvor eingebrachten Berufungen der Bw. ist, konnte der Unabhängige Finanzsenat unter anderem auf folgende, von der Bw. früher beigelegte Fachartikel zurückgreifen: TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008; Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002, *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB

2009, 88; www.netzwelt.de, Über spezielle Netzwerke und *Proxys* das eigene Internet sicherer machen. *Firefox* anonym: Unerkannt surfen mit *Tor*, *FoxyProxy* und *NoScript*; Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1 ; Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21.23/11, GZ x2, vom 17.2.2011.

5.1. Verfassungsrechtliche Bedenken

Wesentlicher Berufungspunkt sei die an die Glücksspielgesetz-Novelle 2008 angepasste Neuregelung des § 33 TP 17 GebG, die am 1.1.2011 in Kraft trat. Damit sei die „Teilnahme vom Inland aus“ zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für Wettgebühren geworden. Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken sei gegen § 33 TP 17 GebG ein Antrag gemäß Art 140 Abs. 1 B-VG beim Verfassungsgerichtshof eingereicht worden (G 12-14/11), in welchem die Aufhebung der Wortfolge „oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“ beantragt worden sei. Die verfassungsrechtlichen Bedenken würden darauf beruhen, dass das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung für die Abgabe weder durch die Abgabepflichtigen noch durch die Abgabenbehörden nachvollziehbar und mit der notwendigen Sicherheit festgestellt werden könne. Denn beim Einsatz elektronischer Kommunikationsmittel komme eine nachvollziehbare und überprüfbare Anknüpfung an einen physischen Aufenthalt im Inland aus technischen Gründen nicht in Betracht. Ob sich der Teilnehmer im Inland befinde oder nicht könne und dürfe vom potentiell abgabepflichtigen *Online*-Wettanbieter nicht festgestellt werden.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ befinde sich nicht nur in § 33 TP 17 GebG, sondern auch in § 57 GSpG. Während sich in den Gesetzesmaterialien zu § 57 GSpG keine Anmerkung finde, werde dazu in den Erläuterungen zu den Änderungen in § 33 TP 17 GebG, EB zur RV der GSpG-Novelle 2008, 658 BlgNR angemerkt, dass damit die Umgehungsmöglichkeit durch Vertragsabschluss im Ausland unterbunden werden solle, weil durch die zivilrechtlichen Anknüpfung an den Ort des Zustandekommens des Vertrages bei Vertragsabschlüssen im Ausland Österreich die Besteuerungsgrundlage entzogen würde. Was unter der „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte zu verstehen ist, könne daher im Rahmen zulässiger Interpretation nicht ermittelt werden. Dem Grunde nach kämen folgende Auslegungsmöglichkeiten in Betracht: Ist eine physische Anwesenheit des Kunden im Inland notwendig? Wird an den Wohnort oder einen sonstigen Aufenthaltsort laut Registrierung angeknüpft? Oder kommt es auf den Standort von technischen Einrichtungen (*Server* usw.) an, über welche die Teilnahme an Wetten über das Internet abgewickelt werde.

Dieser Fall sei analog zu dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 30.6.2011, G 10/11, V6/11 zu sehen, wonach die Vorschrift des Universitätsgesetzes 2002 über Studienbeiträge die Kriterien für die Beitragspflicht für herkömmliche Studien exakt regelt, aber für Studien nach der Bologna Architektur erwiesen sich diese Kriterien als ungeeignet. Auch in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG sei für die herkömmlichen Konstellationen das Entstehen der Abgabepflicht mit hinreichender Klarheit und Genauigkeit geregelt, hinsichtlich der neuen Konstellationen, nämlich Rechtsgeschäftsabschluss über Internet gehe dieses Kriterium ins Leere. Weiters habe der Verfassungsgerichtshof (VfGH 13.12.2011, V 85/11 ua.) klargestellt, dass gesetzliche Regelungen, die den Einsatz von Computertechnik betreffen und bedingen, auch selbst festlegen müssen, welches technische System zum Einsatz zu kommen hat, damit sichergestellt werden kann, dass das verwendete System den Anforderungen an eine zuverlässige Nachprüfbarkeit genügt. Das Gesetz müsse selbst die technische Vorgangsweise zur Ermittlung des physischen Aufenthaltsorts vorgeben und sich mit dieser Vorgabe am Sachlichkeitsgebot des Gleichheitssatzes und darüber hinaus in erster Linie an den Grundrechten auf Datenschutz, auf Achtung des Privat- und Familienlebens und auf Unverletzlichkeit des Eigentums messen lassen. Die Bw. brachte in diesem Zusammenhang noch ein Beispiel mit der Umsatzsteuer.

Eine Schätzung sei nicht zulässig, da eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen sei, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Denn § 33 TP 17 Abs. 2 GebG weiche in unsachlicher und verfassungswidriger Weise vom abgabenrechtlichen Ordnungssystem ab, weil er aufgrund des Anknüpfungskriteriums „Teilnahme vom Inland aus“ von vorneherein bloß eine typischerweise ungenaue Schätzung der Bemessungsgrundlage ermögliche. Eine Ermittlung der wahren Bemessungsgrundlage, der tatsächlichen Gegebenheiten scheide in Ermangelung einer dafür geeigneten Methode aus.

5.2. Auskunft des Spielers, Registrierungsort, IP- Adresse, Geolokalisierung

Tatsächlich sei es technisch unmöglich, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“, das heißt, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Wettteilnahme befunden habe, festzustellen.

Diese Unmöglichkeit sei laut der Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ x2 , vom 17.2.2011, bewusst, da vorgeschlagen werde, *„die Anmeldung als Benutzer bzw. den Zugriff auf das Benutzerkonto mit Ja oder Nein zu beantwortenden Fragen zu verbinden, ob eine Teilnahme vom Inland aus erfolge“*. Damit sei die Aktualisierung der Gebührenpflicht in die Hände des

Wettteilnehmers gelegt, ohne dass die Bw. irgendeine Möglichkeit hätte, die Richtigkeit der Angaben des Wettteilnehmers zu überprüfen. Damit könne jeder Wettteilnehmer durch die beliebige, nicht auf den Wahrheitsgehalt prüfbare Nennung eines in- oder ausländischen Aufenthaltsortes bei jeder Transaktion bestimmen, ob der Anbieter der Wette nach österreichischem Recht gebührenpflichtig werde oder nicht.

Es sei daher mit dem an den Gesetzgeber gerichteten Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar, das Entstehen der Abgabepflicht von einer vom Abgabepflichtigen nicht überprüfbaren Auskunft und damit vom Belieben einer dritten Person abhängig zu machen.

Die Verpflichtung des Wettteilnehmers zur Bekanntgabe seines Aufenthaltsortes und die nachfolgende Aufzeichnungspflicht des abgabepflichtigen Wettanbieters würden in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens eingreifen. Dies verstoße auch gegen Art. 8 MRK. Die Verpflichtung, den Aufenthalt des Steuerpflichtigen für die Behörde festzuhalten und dieser bekannt zu geben, laufe darauf hinaus, dass sich der Staat systematisch die Gelegenheit zur Kenntnisnahme der betreffenden Vorgänge des Privatlebens verschaffe. Als Unterstützung des Vorbringens führte die Bw. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. an.

Das Abstellen auf den Registrierungsort könne nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleich gesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online* - Wetten abschließe, was von der Bw. aber nicht festgestellt werden könne. Zum Anknüpfungspunkt des Wohnortes laut Registrierung bringt die Bw. folgende Fälle vor:

- Ein Teilnehmer mit Wohnort innerhalb Österreichs könne daher sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch vom Ausland aus das Wettangebot nutzen.
- Ein Teilnehmer mit Wohnort in Österreich kann das Wettangebot auch auf einem Aufenthalt im Ausland nutzen (Internetanschluss/*mobile device*).
- Es sei möglich, dass registrierte Teilnehmer von einem Internetanschluss im Ausland aus an Wetten teilnehmen.
- Registrierte Teilnehmer, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, könnten aber auch während eines vorübergehenden Aufenthaltes im Inland (z.B. Urlaub in Österreich, längerer berufsbedingter Aufenthalt in Österreich) über ein *mobile device* oder einen Internetanschluss im Inland an Wetten teilnehmen.

In all diesen Fällen sei es der Bw. technisch nicht möglich, festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme tatsächlich stattfinde. Die Geolokalisationsverfahren seien nicht verlässlich und

genau genug um eine taugliche Grundlage für die tatbestandsmäßige Anknüpfung der Wettgebührensschuld zu bilden. So könne die Bw. jedem Wettteilnehmer zuverlässig jene Angaben (z.B. seinen Wohnort) zuordnen, die er im Zeitpunkt seiner Registrierung bzw. der späteren Änderung seiner Registrierung gemacht habe. Hinsichtlich der Feststellung des Ortes der Wettteilnahme gäbe es mehrere, jedoch nicht verlässliche Verfahren, wie die Geolokalisierung. Mit Hilfe der Geolokalisierungssoftware würde jener Ort ermittelt, an dem die Computersignale eines Users mit dem einzelnen Netz/Einwahlknoten des *Internet Service Providers* (ISP) zusammentreffen. Die Genauigkeit der Geolokalisation basiere auf der Annahme, dass sich der konkrete User in unmittelbarer physischer Nähe zu diesem Netz/Einwahlknoten befinde. Dabei seien verschiedene Szenarien denkbar, die diese Annahme widerlegten. So hänge die Übertragungsgeschwindigkeit nicht von der geographischen Nähe zu diesem Netz/Einwahlknoten ab, der nächste Netz-/Einwahlknoten könne durchaus auch jenseits der Landesgrenze liegen, so etwa bei kabellosem Internetzugang („*Wireless Internet Access Devices*“) oder über die Telefonleitung („*Dial-Up Internet Connection*“) und signifikante Einschränkungen der Genauigkeit der Geolokalisation ergäben sich durch die Nutzung/Zwischenschaltung von Anonymisierungs-Diensten und *Proxy*-Servern, da diese von Internetnutzern oft gezielt eingesetzt würden, um ihren Aufenthaltsort zu verschleiern. Eine weitere Einschränkung der Genauigkeit ergäbe sich aus der Umstellung des *World Wide Web* vom bisherigen Internet Protokoll (IPv4) zur neuen Version IPv6. Die Probleme, die sich bei der Geolokalisation von Stand-Computer auftäten würden im Bereich des mobilen Internetzuganges noch verstärkt. Zu guter Letzt käme es im Rahmen von EDV-Netzwerken häufig zur Lastverteilung, wodurch einem User plötzlich eine ausländische IP- Adresse zugeordnet würde, obwohl die Teilnahme vom Inland aus erfolge und umgekehrt.

5.3. Bemessungsgrundlage „Wetteinsatz“

Ebenso sei die Ansicht des Finanzamtes gesetzwidrig, dass „*Free Bets*“, also Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stamme sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werde, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Es handle sich hier um eine exzessive Besteuerung, da der Steuerwert höher sei, als der ursprünglich vom Kunden aufgewendete Betrag.

6. Stellungnahmen des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in den Vorlageberichten

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidungen und legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. In den Vorlageberichten gab das Finanzamt eine im Folgenden auszugsweise wiedergegebene umfangreiche Stellungnahme ab.

„....Es wird somit darauf abgestellt, dass sich der Glücksspiel- bzw. Wettteilnehmer im Moment der Glücksspiel- bzw. Wettteilnahme physisch im Inland befindet; maßgeblich ist demzufolge der physische Aufenthalt.

Vom Gesetzgeber wurde diese Anknüpfung gewählt, weil andere gesetzliche Anknüpfungspunkte zu missbräuchlichen Gestaltungen führen könnten.

Unbestritten ist, dass die praktische Umsetzung der Regelungen technische Schwierigkeiten mit sich bringt. Wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat, ist dem Gesetz hierbei nicht zu entnehmen. Diese Feststellung ist dem Abgabepflichtigen überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein.

So könnte der Anbieter zum Beispiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld jedem Spiel vorschalten bei dem bekannt gegeben werden muss, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Besteht daher nicht eine generelle Unmöglichkeit der Feststellbarkeit der Teilnahme vom Inland aus, kann der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ technisch auf Grund seines Systems nicht treffen und somit auch die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, hat sie diese zu schätzen....

....Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach...

Das gewählte Verfahren hat stets auf das Ziel gerichtet zu sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben....Im Falle einer Schätzungsberechtigung steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei. Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungswerberin die von der Abgabenbehörde gewählte Schätzungsmethode ihrer Selbstberechnung zugrunde gelegt. Wenn auch die Schätzungsmethode der Berufungswerberin durch die Berufungswerberin selbst im Ergebnis nicht vollständig mit „Teilnahme vom Inland aus“ decken würde, so stellte sich die von der Berufungswerberin dargestellte Schätzungsmethode als die für die Abgabenbehörde plausibelste dar. Hierbei ist festzustellen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist....

Das Finanzamt hat die Schätzungsmethode gewählt bei der die Berechnung auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse aufbaut. Auf Basis dieser Daten wurden die Umsätze von ausländischen Usern, während ihrer Aufenthalte im Inland dazugerechnet und die Umsätze von inländischen Usern während ihrer Aufenthalte im Ausland abgezogen. Die vorliegenden Berechnungen greifen auf keinerlei durch die Spieler manipulierbare Daten zurück. Daher stellt diese Schätzung eine wesentlich zuverlässige Berechnung der Bemessungsgrundlage dar.

....Dem Vorbringen zur Bemessungsgrundlage ist entgegen zu halten, dass das Gebührengesetz keine Regelung darüber trifft von wem der Einsatz geleistet werden muss, damit eine nach § 33 TP 17 Abs. 1 GebG gebührenpflichtige Wette vorliegt. Von wem wirtschaftlich daher der Einsatz stammt ist daher nicht von Bedeutung. Auch ein vom Unternehmen ausgegebener Gutschein, der vom Spieler tatsächlich eingesetzt wird, stellt daher einen Einsatz dar....“

7. Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11

Wie die Bw. in ihrem Berufungsvorbringen angab, stellten etliche Anbieter von (Sport)Wetten im Internet gleich lautende Individualanträge an den Verfassungsgerichtshof, in welchen sie begehrten, im Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes als verfassungswidrig aufzuheben, unter anderem § 33 TP 17 Abs. 2 letzter Teilsatz GebG idFd GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, mit der Wortfolge „oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“. Als Begründung gaben die Antragsteller an, es sei technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Auf Grund der angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen müssten sie Abgaben selbst bemessen und entrichten, wobei ihnen bei Unterlassung finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohten.

Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge zurück. Die Antragslegitimation für Individualanträge setzte voraus, dass durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen. Die Antragsteller haben die Möglichkeit, z.B. Bescheide gemäß § 201 BAO zu erwirken, Anträge auf Rückerstattung gemäß § 239 BAO oder Devolutionsanträge zu stellen, um zu einer letztinstanzlichen Entscheidung zu kommen, die vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpft werden kann.

8. Beweisaufnahmen

Einsicht genommen wurde:

- in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update*: 15.06.2011;
- in das Firmenbuch (historische Daten);

in <http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012; in <http://de.wikipedia.org/wiki/Geolokalisationssoftware>, Abfrage vom 6.4.2012; <http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012; <http://de.wikipedia.org/wiki/Internet>, Abfrage vom 13.4.2012 <http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität> im Internet, Abfrage vom 13.4.2012 <http://de.wikipedia.org/wiki/IPv6>, Abfrage vom 13.4.2012

- in die von der Bw. (zu früheren identen Berufungen) vorgelegten Artikel *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008; *Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein*, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002, *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; www.netzwelt.de, Über

spezielle Netzwerke und *Proxys* das eigene Internet sicherer machen. *Firefox* anonym: Unerkannt surfen mit *Tor*, *FoxyProxy* und *NoScript*; Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1 ; Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ x2 , vom 17.2.2011.

- in den Beschluss des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes, Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10.

8.1. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011;

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, x3 vom 30.8.2011, befinden sich im Bemessungsakt des Finanzamtes und werden im Folgenden auszugsweise wiedergegeben:

„An jeder Wette sind einerseits die"Bw...."..., die....in XWetten aus Anlass von sportlichen Veranstaltungen entgegennimmt, und andererseits der Wettende (im Folgenden „Kunde“) beteiligt.....

A. Allgemeine Grundsätze

1.die Bw....". betreibt die Website Y.com.

„Die Registrierung auf der Seite, jeglicher Gebrauch der angebotenen Services sowie sämtliche von ...~der Bw.... angenommenen Wetten sind Gegenstand dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen....

6. Mit jedem Abschluss einer Wette anerkennt der Kunde die Gültigkeit und Anwendbarkeit der vorliegenden Geschäftsbedingungen in der jeweils gültigen Fassung.

7. Die Rechtsbeziehung zwischen Kunden und~der Bw.... unterliegt dem X1 Recht unter Ausschluss der Verweisungsnormen des Internationalen Zivilrechts. Gerichtsstand ... ist ... X .

B. Wettregeln

.... 2. Durch das Platzieren einer Wette bestätigt der Kunde, keine Kenntnis über das Resultat des jeweiligen Sportevents zu haben.

3. Es liegt im Ermessen der~Bw.... einzelne Wetten abzulehnen oder die Einsätze zu limitieren. Darüber hinaus behält es sich ~die Bw....vor, User von der Teilnahme an Wetten ohne Angabe von Gründen auszuschließen

D. Der Kunde

1. Der Kunde bestätigt, dass er das Mindestalter zur Teilnahme an Sportwetten basierend auf dem jeweiligen nationalen Rechtssystem überschritten hat und über keine Kenntnisse über den Ausgang des jeweiligen Sportereignisses verfügt.....

2. Der Kunde bestätigt, dass das eingesetzte Geld aus keinen illegalen Quellen kommt

4. Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei dürfen kein Konto eröffnen. In manchen Rechtssprechungen kann Internet-Glücksspiel teilweise oder ganz verboten sein. Es liegt in der Verantwortung des Kunden, zu wissen, ob Wetten oder Glücksspiel in seinem Heimatland

legal ist.die ~Bw. ... behält sich das Recht vor, Registrierungen aus Ländern, in denen Wetten oder Glücksspiel als illegal gelten, abzulehnen, und übernimmt keine Verantwortung für Internetwetten oder Glücksspiel durch Einwohner von Jurisdiktionen, wo es illegal ist.

5. Durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichert der Kunde sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufzuhalten.

6. In Entsprechung des § 10 Abs. 2 ECG wird der Wettabschluss von Seiten der... ~Bw.... mit der Meldung „Ihre Wette wurde angenommen!“ bestätigt....

E. Konto

1. Um die von der~Bw.angebotenen Services nutzen zu können, muss der Kunde über ein gültiges Wettkonto mit ausreichend Guthaben verfügen. In Abhängigkeit von seinem Guthaben auf diesem Konto kann der Kunde sofort Wetten platzieren und/oder dieses für das Spiel im Casino oder den Spielen umtauschen....

3. Nur natürliche Personen dürfen ein Konto bei der~Bw..... eröffnen. Juristische Personen werden nicht akzeptiert.....

5. Durch das Klicken des „Konto eröffnen“ Buttons auf der Registrierungsseite wird der Kunde zum Registrierungsformular weitergeleitet, welches die verpflichtende Eingabe von persönlichen Daten und Kontodetails wie Vor- und Zuname, gültige email Adresse, Geburtsdatum, Adresse, Telefonnummer, Username und Passwort beinhaltet. Der Kunde ist außerdem dazu verpflichtet, zu bestätigen, über 18 Jahre zu sein und die allgemeinen Geschäftsbedingungen gelesen und akzeptiert zu haben. Nach dem Ausfüllen aller Eingabefelder und nach dem Klicken des Registrierungsbuttons erhält der Kunde eine email an die angegebene Adresse und wird darin aufgefordert, seine email Adresse durch Klicken des Links zu bestätigen.....

F. Sonstiges

1. Durch Zugriff aufdiese Homepage....stimmt der Kunde diesem allgemeinen Geschäftsbedingungen zu....

4. Alle Geschäftsbedingungen bezogen auf Poker sind unter den „Pokerregeln“ angeführt,

G. Ausschluss und Begrenzung der Haftung

....4. Im Falle einer Verletzung dieser Geschäftsbedingungen oder anderer auf Wett-oder Glücksspielangebote anwendbare Bestimmungen ist der Kunde dazu verpflichtet,der ~Bw.... für alle entstehenden Ansprüche Dritter und alle Ansprüche auf Refundierung von Verlusten, Kosten, Schäden oder irgendwelche andere entstehenden Nachteile zu entschädigen....

K. Datenschutz

....4. Das Unternehmen gibt persönliche Daten auf Anordnung der Regierung und/oder richterlichen Beschlusses weiter...."

8.2. Internetrecherche: IP-Adresse

Das Internet ist ein weltweites Netzwerk, bestehend aus vielen Rechnernetzwerken, durch das Daten ausgetauscht werden. Es ermöglicht die Nutzung von Internetdiensten wie E-Mail, Telnet, Usenet, Datenübertragung, und WWW. Physikalisch besteht das Internet im Kernbereich hauptsächlich aus Glasfaserkabeln, die durch Router zu einem Netz verbunden

sind. Auch Satelliten und Richtfunkstrecken sind in die globale Internet-Struktur eingebunden. Im Prinzip kann jeder Rechner weltweit mit jedem anderen Rechner verbunden werden. Der Datenaustausch zwischen den einzelnen Internet-Rechnern erfolgt über die technisch normierten Internetprotokolle. Das Internet basiert auf der Internetprotokollfamilie, welche die Adressierung und den Datenaustausch zwischen verschiedenen Computern und Netzwerken in Form von offenen Standards regelt. Das Protokoll, in welchem die weltweit eindeutige Adressierung von angebundenen Rechnern festgelegt und benutzt wird, heißt Internetprotokoll (IP). Die Kommunikation damit geschieht nicht verbindungsorientiert, wie ein Telefonat, sondern paketorientiert, die zu übertragenden Daten werden in IP-Paketen von ca. 1500 Byte übermittelt, welche jeweils IP-Adressen als Absende- und Zielinformation beinhalten. Der Empfänger setzt die Daten aus den Paketinhalten in festgelegter Reihenfolge wieder zusammen. Um einen bestimmten Computer ansprechen zu können, identifiziert ihn das Internetprotokoll mit einer eindeutigen IP-Adresse. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Internet>, Abfrage vom 13.4.2012).

Eine IP-Adresse ist also eine Adresse in Computernetzwerken, sie wird Geräten zugewiesen, welche an das Netz angebunden sind und macht die Geräte so adressierbar und damit erreichbar. Die IP-Adresse wird verwendet, um Daten von ihrem Absender zum vorgesehenen Empfänger transportieren zu können. Ähnlich der Postanschrift auf einem Briefumschlag werden Datenpakete mit einer IP-Adresse versehen, die den Empfänger eindeutig identifiziert. Aufgrund dieser Adresse können die „Poststellen“, die Router, entscheiden, in welche Richtung das Paket weiter transportiert werden soll. **Im Gegensatz zu Postadressen sind IP-Adressen nicht an einen bestimmten Ort gebunden.**

(<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012). Jede IP-Adresse ist auf einen Besitzer registriert, welcher auch jederzeit über den Whois-Dienst erfragt werden kann. ([http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität im Internet](http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität_im_Internet), Abfrage vom 13.4.2012).

Bei der IP-Adresse handelt es sich bei der heute üblichen Version IPv4 (*Internet Protocol* Version 4) um 4 Byte (32 Bit), die als 4 Dezimalzahlen im Bereich von 0 bis 255 durch einen Punkt getrennt angegeben werden, beispielsweise 66.230.200.100. Bei der neuen Version IPv6 sind dies 16 Byte (128 Bit), die aus 8 durch Doppelpunkt getrennten Blöcken aus je 4 hexadezimalen Ziffern angegeben werden. Man kann sich diese Adressen wie Telefonnummern für Computer mit dem *Domain Name System* (DNS) als automatischem Telefonbuch vorstellen. Das DNS ist eine über viele administrative Bereiche verteilte, hierarchisch strukturierte Datenbank, die einen Übersetzungsmechanismus zur Verfügung stellt. Ein für Menschen gut merkbarer Domänenname zum Beispiel „wikipedia.de“ kann in eine IP-Adresse übersetzt werden. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Internet>, Abfrage vom 13.4.2012). Über das DNS können Namen in IP-Adressen und umgekehrt aufgelöst werden.

Der Name www.example.com ergibt zum Beispiel die IPv4-Adresse 208.77.188.166, der Name www.ipv6.uni-muenster.de die IPv6-Adresse 2001:638:500:101:2e0:81ff:fe24:37c6. Die Vergabe von IP-Netzen im Internet wird von der IANA (*Internet Assigned Numbers Authority*), geregelt. Welchem Endkunden oder welcher *Local Internet Registry* eine IP-Adresse bzw. ein Netz zugewiesen wurde, lässt sich über die Whois Datenbanken ermitteln. Für Administratoren gibt es Programme, um die IP-Adresse anzuzeigen und zu konfigurieren, bzw. können IP-Adressen beim Hochfahren des Rechners durch einen entsprechenden Server zugewiesen werden (automatische Konfiguration). Die Adressen können dem Kunden entweder permanent zugewiesen werden oder beim Aufbau der Internetverbindung dynamisch zugeteilt werden. Fest zugewiesene Adressen werden vor allem bei Standleitungen verwendet oder wenn Server auf der IP-Adresse betrieben werden sollen. Von Dynamischer Adressierung spricht man, wenn einem Host bei jeder neuen Verbindung mit einem Netz eine neue IP-Adresse zugewiesen wird. (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012).

Geolokalisationssoftware wird dazu benutzt, um den Standort von Personen oder Systemen zu ermitteln. Im Internet beispielsweise kann eine IP-Adresse einem Land, einer Organisation und/oder bestimmten Benutzern zugeordnet werden, anschließend kann auf den Standort geschlossen werden. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geolokalisationssoftware>, Abfrage vom 6.4.2012). Geotargeting ordnet IP-Adressen ihrer geografischen Herkunft zu. IP-Adressen können zwar wegen Verfahren wie dynamischer IP-Vergabe, Proxyservern oder NATs nicht eindeutig einem Internetnutzer zugewiesen werden, jedoch immer einem Besitzer. Ist einmal die Geoposition einer IP-Adresse bekannt, kann man davon ausgehen, dass diese auch Wochen später noch aktuell ist. Da regionale Einwahlknoten häufig einen eigenen festen IP-Adresspool besitzen, funktioniert das Verfahren auch bei dynamischer IP-Vergabe. Mögliche Zielwerte des Geotargetingverfahrens werden mit über 95% auf Stadtebene geschätzt. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012).

8.3. Kurzdarstellung der Literatur

8.3.1. www.netzwelt.de, Über spezielle Netzwerke und *Proxys* das eigene Internet sicherer machen. *Firefox* anonym: Unerkannt surfen mit *Tor*, *FoxyProxy* und *NoScript*.

Der Browser sendet bei jedem Seitenaufruf Daten wie IP-Adresse, Standort und installierte Applikationen mit. *Tor* ist eine Software, die das über ein weltweites Netzwerk verhindern kann. *FoxyProxy* und *NoScript* sind *Firefox*-Erweiterungen zu dessen leichterem Konfigurierung.

8.3.2. *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; Bei der Einwahl ins Internet wird dem Nutzer eine IP-Nummer zugewiesen. Bei der IP-Nummer handelt es sich

um vier dreistellige und durch einen Punkt getrennte Zahlen zwischen 0 und 255 (xxx.xxx.xxx.XXX). Über diese im Internet einmalige Ziffernfolge kann der Rechner des Nutzers während seiner Einwahl identifiziert und angesteuert werden. IP-Nummern werden lokalen Vergabestellen (LIR) – in der Regel Internet Service Provider - von der IANA über regionale Vergabestellen (RIR) zugewiesen. Regionale Vergabestelle für Deutschland ist das RIPE (*Reseaux IP Europeens Network Coordination Centre*). Dieses unterhält eine Datenbank, in der der Inhaber einer IP-Nummer mit seinen Adress- und Kontaktdaten abgefragt werden kann. Anschlussinhaber haben die Möglichkeit, eine feste IP-Nummer zu beantragen. Eine solche IP-Nummer bietet Vorteile beispielsweise für die Herstellung des Remotezugriffs auf das Firmennetzwerk. (*Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88). Aus diesem Grund verfügen Geschäftskunden vielfach über statische IP-Nummern. Sofern die Internetverbindung über eine statische IP-Nummer hergestellt wird, kann über eine Who-is-Abfrage der Anschlussinhaber einschließlich Anschrift und Kontaktinformationen ermittelt werden. Die Mehrzahl der Internetnutzer in Deutschland und vor allem Privatkunden verfügen nicht über eine statische IP-Nummer. Vielmehr erhält der Nutzer bei seiner Einwahl ins Internet jeweils eine IP-Nummer aus dem Adressbereich seines Accessproviders, über die der Rechner des Nutzers für diese Session eindeutig identifiziert und angesprochen werden kann. Eine Who-is-Abfrage der IP-Nummer liefert als Ergebnis lediglich den Accessprovider und dessen Anschrift. Eine genauere Ortung des Nutzers ist alleine anhand der IP-Nummer nicht möglich. Zum Zeitpunkt der Einwahl ist nur dem Accessprovider bekannt, welche seiner IP-Nummern welchem Internetnutzer zugewiesen wurde. (*Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 89). Der Autor kommt zu dem Schluss, dass die Lokalisierung von Nutzern im Internet alleine anhand von IP-Nummern keine allzu genauen, aber für manche Zwecke ausreichende Ergebnisse liefert. Zuverlässige Aussagen zur Genauigkeit werden erst möglich sein, wenn Erhebungen auf der Basis eindeutiger Standards vorliegen. (*Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90).

8.3.3. Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer

Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; Unter Geolocation versteht man

Verfahren, mit denen man IP-Adressen einem geografischen Ort zuordnen kann. Geolocation-Verfahren sind überall dort von Bedeutung, wo es um die Herkunft von Internetnutzern geht. Denn damit lässt sich auch ein Ausschluss von Nutzern bewerkstelligen. Wichtig wären solche Verfahren z.B. für das Urheberrecht. Es ist also möglich, Onlineübertragungsrechte, z.B. von größeren Sportveranstaltungen, länderspezifisch zu vermarkten. (*Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3). Z.B. nutzt PayPal Geolocation-Verfahren, um Onlinezahlungen auf regionale Unstimmigkeiten zu überwachen. Nach den derzeitigen technischen Vorgaben lässt sich die exakte geografische

Position der einzelnen Nutzer nicht herausfinden. (*Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet*, MMR 2007, 4). Ferner ergeben sich Probleme daraus, dass die Lokalisation anhand der IP-Adresse mit relativ wenig Aufwand umgangen werden kann. Aus juristischem Blickwinkel betrachtet, scheint es so, dass Geolocation keine tauglichen Ergebnisse liefern kann, an welche weitreichende Folgen geknüpft werden können. (*Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet*, MMR 2007, 6).

8.3.4. TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008;

Basierend auf der Studie von *Hoeren* wurde das Thema der Geolokalisation weitergehend beleuchtet. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 3/16). Die Studie kommt zu folgenden Ergebnissen:

- Eine zuverlässige Ortsbestimmung des Benutzers bei dynamischer Adressvergabe bei DSL-Zugängen ist nicht mit hinreichender Genauigkeit möglich. Eine Abweichung von 100 km und mehr konnten in einem einfachen Versuch nachgewiesen werden. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 8/16).
- Der Einsatz von *Proxy*-Kaskaden bzw. anonymisierenden Diensten wie TOR, JAP oder *proxyfy.com* machen eine Geolokalisation quasi unmöglich. Gängige *Browser* wie das *Opensouce* Produkt *Firefox* bieten derartige Optionen bereits als *Add-On*. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 9/16).
- Immer mehr mobile Geräte haben die Möglichkeit, direkt mit dem Internet zu kommunizieren (*Smart-Phones*, PDA, *Handhoids* und Notebooks). Diese mobilen Zugriffe erfolgen via GSM, GRPS, EDGE oder UMTS. Das sind spezielle Funkprotokolle, die für den Datentransport entwickelt wurden. Der Benutzer, z.B. der Reisende mittels Notebook in einem ICE, nimmt über diese Funkprotokolle eine Verbindung mit dem Internet auf. Der Unterschied zur Verbindung via Festnetz ist, dass ein erheblicher Anteil der Verbindung mit dem Internet über das Providernetz geleitet wird und somit der Punkt, an dem die Verbindung an das öffentliche Internet ankoppelt, von der geografischen Position erheblich abweicht. Für die mobilen Internetzugriffe existieren weit weniger Zugriffe als für die Festnetzzugriffe, obwohl die Anzahl der mobilen Zugriffe gegenüber den stationären erheblich ansteigt. Somit wird auch hier nicht die tatsächliche Position des Benutzers bestimmt, sondern die geografische Lage des Anknüpfungspunktes an das Internet. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 12/16).

8.3.5. TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009;

Alle Anbieter von IP-Geolokationsdienstleistungen garantieren für den angelsächsischen Raum hohe Genauigkeiten, für Kontinentaleuropa sind keine Garantiewerte bekannt. Die Genauigkeit schwankt dabei extrem und ist nicht vorhersagbar. Faktoren wie das kurzfristige Anmieten von Kapazitäten und dynamisches Umrouten von Netzwerkverkehr verhindern eine engmaschige Lokalisierung. (TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009, 4/8). Das Thema Geotargeting ist in Deutschland vergleichbar schwierig, bzw. ungenau. (TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009, 7/8).

8.3.6. Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002

Dieser Artikel beschäftigt sich weniger mit den technischen Gegebenheiten, als mit der Möglichkeit zur anonymen Kommunikation aus soziologischer Sicht. Es wird die These aufgestellt, dass Anonymität für die moderne Gesellschaft konstitutiv ist.

8.3.7. Spindler, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008;

„In vergleichbarer Weise bestimmt der neue Glücksspielstaatsvertrag in § 25 VI Nr. 4 nur Ausnahmegenehmigungen für Lotterien im Internet: „Durch Lokalisierung nach dem Stand der Technik wird sichergestellt, dass nur Personen teilnehmen können, die sich im Geltungsbereich der Erlaubnis aufhalten.“ Eine derartige Verfügung hängt...unter anderem davon ab, ob dem Betreiber eines solchen Angebotes eine zumutbare Handlung abverlangt wird. Denn nur wenn es dem Betreiber tatsächlich technisch möglich und zumutbar ist, den geographischen Standort des anfragenden Nutzers zuverlässig zu ermitteln, kann ihm eine entsprechende Handlung auferlegt werden; Dies bringt § 25 VI Nr. 4 GlücksspielStV zum Ausdruck, indem auf den "Stand der Technik" abgestellt wird. Kann der Betreiber nicht zuverlässig den Standort ermitteln, droht zudem der Ausschluss von Nutzern, an die an sich in zulässiger Weise Sportwetten oder Glücksspiele vermittelt werden dürften, da sie sich in dem Bundesland aufhalten, für die eine Konzession erteilt wurde.....Im Vordergrund derartiger Untersagungsverfügungen aus anderen Bundesländern steht daher allein der Schutz des jeweiligen länderspezifischen Wettmonopols, dem abgesehen von allen verfassungsrechtlichen Bedenken aber kein vergleichbarer Rang wie dem generellen Schutz vor der Spielsucht zukommt. Die Auferlegung von technischen Maßnahmen zur Ermittlung des geographischen Standortes bedarf daher bei einer hohen Ungenauigkeit der Treffer und daraus folgenden Einbußen für den Sport- bzw. Glücksspielveranstalter einer entsprechenden sachlichen Rechtfertigung, an die hohe Maßstäbe anzulegen sind. Vor diesem Hintergrund und im Lichte der Zweifel an der Genauigkeit von Geolocation Methoden sind die zwischenzeitlich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen einzuordnen...."

(Spindler, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008, 9-10)

8.3.8. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1

„....Unter das Besteuerungsregime Österreichs fallen alle Sachverhalte, die Tatbestände des Glücksspielgesetzes bzw. des Gebührengesetz verwirklichen.....Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG unterliegen Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt einer Glücksspielabgabe von 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. § 57 Abs. 2 GSpG normiert daher ausdrücklich, dass Ausspielungen der Abgabe unterliegen, wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Damit wird klargestellt, dass für die Verwirklichung der Abgabenschuld eine Ausspielung nicht im

*Inland stattfinden muss, es reicht die Teilnahme vom Inland aus. Teilnahme vom Inland aus bedeutet, **dass sich der Teilnehmer im Inland befindet**, welche Nationalität oder welche Postadresse der Teilnehmer hat und über welchen Server er teilnimmt ist irrelevant. D.h. auch ein ausländischer Spieler auf der Durchreise nimmt von Inland aus teil. Würden solche Kriterien wie Nationalität, Wohnadresse, usw. eine Rolle spielen wäre dies geradezu eine Aufforderung zur missbräuchlichen Gestaltung. Gleiches gilt auch für § 33 TP 17 Abs. 2 GebG.....Das Gebührengesetz trifft keine Regelung darüber von wen der Einsatz geleistet werden muss, damit eine nach § 33 TP 17 Abs. 1 GebG gebührenpflichtige Wette vorliegt. Von wem wirtschaftlich daher der Einsatz stammt ist daher nicht von Bedeutung. Auch ein von Unternehmen ausgegebener Gutschein stellt daher einen Einsatz dar....."*

8.3.9. Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes

Der Beschluss betraf die Zulässigkeit der Vermittlung und Abschluss von Sportwetten über das Internet. Es ging um ein vollständiges Verbot der Veranstaltung und Vermittlung von Sportwetten über das Internet mit Teilnehmern, die sich im Land Bayern aufhalten.

Bayern hatte gegen den Beschluss des Verwaltungsgerichts Ansbach Beschwerde erhoben und brachte unter anderem vor, dass aufgrund des raschen technischen Fortschritts in diesem Bereich die bestehenden Möglichkeiten ständig fortentwickelt und erweitert würden.

Unabhängig davon sei es bereits möglich, im Rahmen einer Internetortung jedenfalls den Nationalstaat auszumachen, in dem sich der Kunde befinde. Weiters wies er auf weitere Möglichkeiten zur Lokalisierung von Internetnutzern hin und führte aus, zumindest könne der Antragsteller einen *Disclaimer* auf seiner Internetseite einstellen und entsprechende Hinweise in seinen allgemeinen Geschäftsbedingungen geben.

Der Bayrische Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde zurück, da Grundvoraussetzung für die Rechtmäßigkeit einer belastenden Verfügung stets sei, dass es technisch überhaupt möglich und darüber hinaus wirtschaftlich bei Abwägen aller zu berücksichtigenden Rechtsgüter zumutbar sei, dieser Verfügung nachzukommen. Eine Selektierung nach Nationalstaaten sei möglich, jedoch nicht nach einzelnen Bundesländern. Eine praktische Umsetzung würde an der noch nicht ausgereiften Technik scheitern oder zumindest nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten möglich sein. Es sei daher rechtlich nicht zulässig, gegen Auferlegung von hohen Zwangsgeldern ab sofort eine Maßnahme zu verlangen, die technisch noch gar nicht umgesetzt werden könne. Es wäre mit den Grundsätzen des Rechtsstaates nicht vereinbar, von einem Bürger etwas zu verlangen, wozu dieser nicht in der Lage ist und der Bürger dann den Beweis antreten müsste, dass es Umsetzungsmöglichkeiten gäbe.

Über die Berufung wurde erwogen:

9. Festgestellter Sachverhalt

Die Bw. ist nach eigener Beschreibung eine Gesellschaft im Rahmen einer europaweit führende Unternehmensgruppe im Bereich *Online*-Glücksspiel und *Online*-Sportwetten. Die Produktpalette der Unternehmensgruppe umfasst derzeit Sportwetten, Casino, Poker, Games inklusive Hunde- und Pferdewetten, wobei Sportwetten das Kerngeschäft darstellen. Das Angebot der Gruppe wird praktisch ausschließlich *online* über das Internet geführt. Die Kunden können das Angebot der Bw. von jedem beliebigen Ort aus in Anspruch nehmen, sofern ein Internetzugang technisch gewährleistet ist. Die User sind auch nicht an ein bestimmtes Endgerät gebunden, sondern können das Angebot über ein Standgerät oder über mobile Geräte, insbesondere über Laptops sowie Mobiltelefone oder über andere private und öffentliche technische Einrichtungen in Anspruch nehmen, die einen Zugang zum Internet ermöglichen, sie müssen sich aber registrieren.

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, (x4 vom 30.8.2011, sehen vor, dass der Kunde mit jedem Abschluss einer Wette die Gültigkeit und Anwendbarkeit der Geschäftsbedingungen in der jeweils gültigen Fassung anerkennt. (A.6.). Die Registrierung erfolgt über Ausfüllen eines Fragebogens mit persönlichen Daten, Anschrift und E-Mailadresse des Users. Darüber hinaus muss der User einen Benutzernamen und ein persönliches Passwort festlegen, welches vor jeder Nutzung des Angebotes der Unternehmensgruppe eingegeben werden müssen. Nach der Registrierung wird ein so genanntes Wettkonto eröffnet, auf das der Kunde, etwa mit Kreditkarte oder Prepaid –Karten, Einsätze einbezahlt und Auszahlungen erhält. (E.5.). Die Bw. kann einzelne Wetten ablehnen oder die Einsätze limitieren, sie kann User auch von der Teilnahme an Wetten ohne Angabe von Gründen ausschließen. (B.3.).

Mit der Registrierung bestätigt der Kunde, dass

- er das Mindestalter zur Teilnahme an Sportwetten basierend auf dem jeweiligen nationalen Rechtssystem überschritten hat und über keine Kenntnisse über den Ausgang des jeweiligen Sportereignisses verfügt. (D.1.)
- das eingesetzte Geld aus keinen illegalen Quellen kommt. (D.2.).
- Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei kein Konto eröffnen dürfen. In manchen Rechtsprechungen kann Internet-Glücksspiel teilweise oder ganz verboten sein. Es liegt in der Verantwortung des Kunden, zu wissen, ob Wetten oder Glücksspiel in seinem Heimatland legal ist. Die Bw. behält sich das Recht vor, Registrierungen aus Ländern, in denen Wetten oder Glücksspiel als illegal gelten, abzulehnen, und übernimmt keine Verantwortung für Internetwetten oder Glücksspiel durch Einwohner von Jurisdiktionen, wo es illegal ist. (D.4.)

- er sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufhält. (D.5.).

Erst dann wird der Wettabschluss von der Bw. mit der Meldung „Ihre Wette wurde angenommen!“ bestätigt. (D.6.).

Bei der Bw. dürfen nur natürliche Personen ein Konto eröffnen, juristische Personen werden nicht akzeptiert. (E.3.). Im Fall einer Verletzung der Geschäftsbedingungen ist der Kunde dazu verpflichtet, die Bw. zu entschädigen. (G.4.). Die Bw. gibt die persönlichen Daten auf Anordnung der Regierung oder eines richterlichen Beschlusses weiter. (K.4.)

Während sich für die Bw. die Wohnadresse des Wettteilnehmers aus dem Fragebogen anlässlich der Registrierung ergibt, kann sich der Ort, an welchem sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette befindet, aus dem Internetprotokoll (IP) ergeben. Die IP-Adresse wird verwendet, um Daten von ihrem Absender zum vorgesehen Empfänger transportieren zu können. Im Gegensatz zur Wohnadresse ist die IP-Adresse nicht an einen bestimmten Ort gebunden, sondern an einen Computer, auf deren Besitzer die IP-Adresse registriert ist. (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012; [http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität im Internet](http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität_im_Internet), Abfrage vom 13.4.2012). Die IP-Adressen können entweder permanent zugewiesen werden oder jedes Mal beim Aufbau einer Internetverbindung neu zugewiesen werden. (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012). Die dynamische Vergabe der Internetadresse ist ein Hinweis darauf, ob sich der Computer, von dem aus an der Wette teilgenommen wird, in Österreich oder im Ausland befindet.

Viele Sportwetten werden nicht nur über Computer, sondern können mit mobilen Geräten (z.B. Handys) vor Ort abgeschlossen werden. Die mobilen Zugriffe auf das Internet erfolgen über spezielle Funkprotokolle, die für den Datentransport entwickelt wurden. Der Unterschied zur Verbindung via Festnetz ist, dass ein erheblicher Anteil der Verbindung mit dem Internet über das Providernetz geleitet wird und somit der Punkt, an dem die Verbindung an das öffentliche Internet ankoppelt, von der geografischen Position erheblich abweicht. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 12/16).

Nach ziemlich einhelliger Literaturmeinung können die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden. Manche Meinungen sprechen von 95%iger Sicherheit für den Stadtbereich (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012). TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009 meint, dass selbst die Genauigkeit von IP-Geolokationsdienstleistungen schwankt und nicht vorhersagbar ist, und der Autor *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90, kommt zu dem Schluss, dass die

Lokalisierung von Nutzern im Internet alleine anhand von IP-Nummern keine allzu genauen, aber für manche Zwecke ausreichende Ergebnisse liefert. Bei mobilem Internetzugriff wird nicht die tatsächliche Position des Benutzers bestimmt, sondern die geografische Lage des Anknüpfungspunktes an das Internet. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 12/16).

Die Gratis-Gutscheine sind in Punkt E.11. der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. genannt. Der Betrag muss dreimal umgesetzt werden, bevor die Bw. eine Auszahlung veranlasst.

10. Gesetzliche Grundlagen

10.1. Allgemeine Bestimmungen

„Gemäß § 1 GebG unterliegen den Gebühren Schriften und....Rechtsgeschäfte.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,....im Zeitpunkt der Unterzeichnung....

Wird gemäß § 16 Abs. 2 GebG über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld

1. Wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt; im übrigen

2. Wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland oder

b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen."

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit nachzuweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."

10.2. „Wettgebühr“

„Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung des noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird: Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gilt eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist die Wettgebühr nach Abs. 1 Z 1, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Die Gebühr ist am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur Gebührenentrichtung Verpflichtete eine Abrechnung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen; dies gilt als Gebührenanzeige. Die Abrechnung ist elektronisch zu übermitteln, sofern dies dem Verpflichteten auf Grund der technischen Voraussetzungen zumutbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Übermittlung der Abrechnung und das Verfahren mit Verordnung näher zu regeln."

"Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Wetteinsatzes (GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 ab 1.1.2011).

Gemäß § 28 Abs. 3 GebG sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 die Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Gebühr ist von diesen Personen unmittelbar zu entrichten....

Gemäß § 28 Abs. 4 GebG haben Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

Gemäß § 30 GebG haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen sowie bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige alle sonst gemäß § 31 Abs. 2 zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen.

Gemäß § 31 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist....mit einer beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beim Finanzamt anzuzeigen...."

11. Die Wette im bürgerlichen Recht als Voraussetzung der Anwendung des § 33 TP 17 GebG

Die Bw. bestreitet, dass die in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG geforderte „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ bei *Online* –Wetten ermittelt werden könne.

Dass es sich um das Rechtsgeschäft Wette handeln muss, deckt sich mit den übrigen Vorgaben des Gebührengesetzes:

§ 1 GebG ordnet an, dass Gegenstand des Gebührengesetzes „Rechtsgeschäfte“ sind. Der Grundtatbestand „Wettgebühr“ § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG besteuert als Rechtsgeschäft Glücksvertrag „im Inland abgeschlossene Wetten“.

In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber zwei Fiktionen auf, wann eine Wette ebenfalls als im Inland abgeschlossen gilt:

Erstens: wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird und

Zweitens: wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.

Die privatrechtliche Positionierung der Wette als Rechtsgeschäft „Glücksvertrag“ ist Voraussetzung für die gebührenrechtliche Beurteilung.

Das ABGB fasst unter dem Oberbegriff Glücksverträge verschiedenartiges zusammen:

(zivilrecht.online <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap12>, Abfrage vom 5. 11. 2008).

Verfolgt ein Glücksvertrag ausschließlich den Zweck, einen Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand abhängig sein zu lassen (Wette, Spiel, Los) spricht man von einem Glücksvertrag i.e.S. (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB, Band 2², zu §§ 1267-1274, Rz 5). Verfolgt ein Glücksvertrag neben dem Zweck, einen Gewinn oder Verlust mit einem Wagnis zu verbinden, auch noch einen anderen Zweck (z.B. die Versorgung des Vertragspartners; die Übernahme einer dem Vertragspartner drohenden Gefahr), spricht man von Glücksverträgen i.w.S. (*Wolff in Klang* 982), dazu gehören Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträge (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6). Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand die Hoffnung eines Vorteiles ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereiteter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff in Klang*², V, 982). Den Glücksvertrag kennzeichnet die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab. (*Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1). Gegenstand der Glücksverträge ist die Hoffnung einer bedingten Leistung. (*Wolff in Klang*², V, 984 zu § 1269 ABGB).

Als Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB ist die Wette ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Gemäß § 1270 ABGB entsteht eine Wette, wenn über ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis ein bestimmter Preis zwischen ihnen für denjenigen, dessen Behauptung der Erfolg entspricht, verabredet wird.

Der Wettteilnehmer sagt eine Leistung zu für den Fall der Nichtbewährung seines behaupteten Ausgangs eines (hier) sportlichen Ereignisses, das sich in einem begrenzten Raum abspielt (Fußballplatz, Rennbahn usw.) und zu einem bestimmten Zeitpunkt beginnt (Anpfiff, Start uä.; vgl. *Schwartz/Wohlfahrt*, Rechtsfragen der Sportwette, ÖJZ 1998, 601). Die einzelne Wette ist zu Ende, wenn bei dem sportlichen Ereignis der Ausgang (der Gewinner ermittelt ist oder die Unentschiedenheit) feststeht und sich damit für den einzelnen Wettteilnehmer ergibt, ob der Einsatz verloren, weil sich seine Behauptung über den Ausgang des sportlichen Ereignisses als falsch erwies, oder ob ein endgültiger Gewinn erzielt wurde, weil sich seine Behauptung über den Ausgang des sportlichen Ereignisses als richtig erwies. (vgl. *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Ereignis bedeutet jedes Geschehen, ohne Rücksicht darauf, ob es durch menschliche Handlung bewirkt wird oder nicht (*Wolff* in *Klang* III, 897), es muss nicht zufallsabhängig sein, auch Tätigkeit und Geschick eines der beiden Wettenden oder Dritten kann beurteilt werden. (*Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1270 Rz 4).

Gegenstand des Wettvertrages ist die Hoffnung einer bedingten Leistung (vgl. *Wolff* in *Klang* III, 897). Der Wettteilnehmer beginnt die Wette mit der ihm in Aussicht gestellten Hoffnung, dass ihm ein Vorteil (Gewinn) zukommen wird, dagegen verspricht er, einen Wetteinsatz zu tätigen. Der Wettvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Wettteilnehmer im Wesentlichen vor dem Beginn des sportlichen Ereignisses zustande. (vgl. *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699).

Wo Steuergesetze – wie § 33 TP 17 GebG vom „Rechtsgeschäft Wette“ spricht – Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind, ist zu prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist. Das Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, sein eigenes inneres System. Die Richtigkeit der Auslegung hängt vom Normzweck ab. Auch gleich lautende Begriffe sind innerhalb der Rechtsordnung variant, relativ und von der jeweiligen spezifischen Regelungsaufgabe geprägt. Folglich müssen auch die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus, aus dem Zweck, der Funktion des jeweiligen Steuergesetzes und seiner Normen heraus verstanden werden (*Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff).

Betrachtet man die Organisationsstruktur der Rechtsgeschäftsgebühren, so wird der Abschluss von enumerativ genannten Rechtsgeschäften besteuert (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590-591). Die Rechtsgeschäfte sind im Tarif des § 33 GebG je in einer eigenen Tarifpost, so auch die Glücksverträge in § 33 TP 17 GebG, aufgezählt. Die Ansicht, dass § 33 TP 17 GebG auch in

Bezug auf die „Glücksverträge ieS“ Rechtsgeschäfte besteuert, legte der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen (UFS 30.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 [VfGH 21.9.2012, B 1357/11, - der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab]; UFS 5.4.2007, RV/1665-W/06; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/) dar. Im Gegensatz zu den Glücksverträgen ieS hat sich für die einzelnen in den Tarifposten des § 33 GebG aufgezählten Rechtsgeschäfte wie z.B. Annahmeverträge, Bestandverträge, Bürgschaften, Dienstbarkeiten, Ehepakte, Glücksverträge, Vergleiche, Zessionen, Wechsel im bürgerlichen Recht ein Corpus an gesicherter Judikatur und Literatur herausgebildet. In der vorliegenden Berufungsentscheidung geht es nicht um den Bedarf einer Analyse der Glücksverträge ieS für das bürgerliche Recht, sondern um den bürgerlich-rechtlichen Bedarf für die Rechtsgeschäftsgebühren (vgl. UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101).

Die Definition der Glücksverträge in der TP 17 stimmt wortwörtlich mit der des § 1267 ABGB überein (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 1). Das in § 33 TP 17 GebG besteuerte „Rechtsgeschäft Wette“ entspricht dem in § 1270 ABGB geregelten Wettvertrag. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 1b). Dass die Wettschuld als Spielschuld unklagbar ist, ändert nichts an der Gebührenpflicht. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 3a). Weder § 1270 ABGB noch § 33 TP 17 GebG unterscheiden, ob die Wette über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird. Das Gebührengesetz nennt im Grundtatbestand gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG im Inland abgeschlossene Wettverträge und in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG Wettverträge, bei welchen fingiert wird, dass sie im Inland abgeschlossen wurden. Die Bw. und das Finanzamt stellen die Rechtsgeschäftsqualität der gegenständlichen Wetten zwar nicht in Frage, doch ist „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ iSd § 33 TP 17 Abs. 2 GebG in den chronologischen Ablauf des Rechtsgeschäftes Wette eingebunden und war als Vorfrage in den Blick zu nehmen.

Nach dem Berufungsvorbringen der Bw. sei der Gesetzestext unklar und verfassungswidrig, da er nicht spezifiziere, ob auf eine österreichische IP-Adresse oder den Ort der Registrierung des Users abzustellen sei. Zu untersuchen ist, ob sich § 33 TP 17 GebG (Wettgebühr) an technischen Kriterien (IP-Adresse ua.) orientiert, an Hand deren der Inlands- oder Auslandsaufenthalt des Wettteilnehmers von Internetwetten feststellbar wäre.

12. Anknüpfungspunkt IP-Adresse: § 33 TP 17 GebG (Wettgebühr) ist nicht nach technischen Kriterien textiert

Es geht der Bw. auch um die Frage, ob die „Teilnahme vom Inland aus“ über die IP-Adresse feststellbar ist. Die Bw. brachte vor, dass eine „Teilnahme vom Inland“ durch Internetortung

(Geolokalisierung) nicht in einer verlässlichen und nachvollziehbaren Weise festzustellen sei und betonte, dass die besondere Problembereiche des POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up* Internet Connection, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, Einwahlknoten unterstreichen würden, welche große Ungenauigkeit und Unsicherheit mit der Geolokalisation verbunden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat stellte fest, dass nach ziemlich einhelliger Literaturmeinung die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden können. Manche Meinungen sprechen von 95%iger Sicherheit für den Stadtbereich (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012). TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009 meint, dass selbst die Genauigkeit von IP-Geolokationsdienstleistungen schwankt und nicht vorhersagbar ist, und der Autor Backu, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90, kommt zu dem Schluss, dass die Lokalisierung von Nutzern im Internet alleine anhand von IP-Nummern keine allzu genauen, aber für manche Zwecke ausreichende Ergebnisse liefert. Bei mobilem Internetzugriff wird nicht die tatsächliche Position des Benutzers bestimmt, sondern die geografische Lage des Anknüpfungspunktes an das Internet. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 12/16).

Der Unabhängige Finanzsenat hält der Bw. entgegen, dass laut Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes nach den technischen Möglichkeiten eine Selektierung nach Nationalstaaten möglich wäre. Da sich der Unabhängige Finanzsenat den Literatur- und Wikipediameinungen anschließt, dass ein Vertragsteilnehmer mit Hilfe der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geographisch lokalisiert werden kann, erübrigt sich ein näheres Eingehen darauf. Aus der gesamten Textierung des § 33 TP 17 GebG sind Begriffe wie „POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up* Internet Connection, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, und Einwahlknoten“ jedenfalls nicht zu entnehmen. Abgesehen davon soll darauf sicherheitshalber kurz eingegangen werden. Im Zusammenhang mit der vorliegenden Frage, welche technischen Möglichkeiten der Feststellung es gibt, ob bei Abschluss von *Online* - Rechtsgeschäften sich ein Vertragspartner im Inland oder im Ausland aufgehalten hat:

- ist POP (*point of presence*) der Einwahlknoten des Internetanbieters in Bezug auf die IP-Adresse, wobei es gleichgültig ist, ob es sich um eine fixe oder dynamische IP-Adresse handelt;
- ist *Wireless Internet Access Devices* ein Internetzugangsgesamt, das nicht durch Leitungen verbunden ist;

- ist *Dial-Up* Internet Connection die Einwahlnummer, mit der man sich zum Provider einwählt, bevor das Datenpaket abgesendet wird. Sie ist normalerweise fix hinterlegt, doch sie schaut im Hintergrund anders aus, je nachdem, ob man mit einem Stick, einem Modem, einem Kabel, einer Standleitung oder einem Tablett mit SIM-Karte arbeitet; kann auch die Einwahl ins Internet über eine Telefonstandleitung sein;
- ist Proxy-Server ein vorgeschalteter Server, über den man Zugriffsrechte steuern kann, u.U. fingierte Netze. Die Handhabung von Proxyservern ist kompliziert und bedarf eines einschlägigen Fachwissens, kann also vom „Normalverbraucher“ nicht ohne weiteres angewendet werden;
- ist die Umstellung von IPv4 auf IPv6 ungefähr „ab Windows Vista“ im Jahr 2007 erfolgt, da die Zahlenkombinationen des IPv4 nicht mehr ausreichen;
- hängt der Begriff des mobilen Datenzuganges mit *Dial-Up* Internet Connection zusammen;
- ist *load balancing* die Verteilung bei Überlastung auf mehrere Server. Normalerweise routet der Provider auf eigene Server um.

Die Bw. meint, dass gesetzliche Regelungen, die den Einsatz von Computertechnik betreffen und bedingen, auch selbst festlegen müssen, welches technische System zum Einsatz zu kommen habe, damit sichergestellt werden könne dass das verwendete System den Anforderungen an eine zuverlässige Nachprüfbarkeit genügt. Die Bw. zitierte dazu das Erkenntnis des VfGH 13.12.2011, V 85/11 ua., sowie VfGH 30.6.2011, G10/11. Das Gesetz selbst müsse daher die technische Vorgangsweise zur Ermittlung des physischen Aufenthaltsortes wiedergeben.

§ 33 TP 17 GebG ist nicht nach technischen Kriterien textiert und berücksichtigt nicht die technischen und rechtlichen Besonderheiten von elektronischen Rechtsgeschäften, die etwa „im Internet“ abgeschlossen werden. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist das bei dieser Konstellation auch nicht notwendig. Die Rechtsgeschäftsgebühren, wenn sie nicht an die Urkundenerrichtung das Gebührenauslösemoment knüpfen, besteuern den Abschluss des Rechtsgeschäfts hier Wette. Der Wettvertrag entsteht letzten Endes durch Willensübereinstimmung, gleichgültig, ob er *online* oder *offline* abgeschlossen wird. Zur Bestandvertragsgebühr hat der VfGH 16.12.2010, 2009/16/0271 zur Frage, ob bei einem im Internet abgeschlossenen Vertrag ohne Ausdruck eine Urkunde vorliegt, festgestellt, dass es einer eigenen Regelung für die Gebührenpflicht nicht bedurfte, weil schon die bestehenden Vorschriften auch diese Fälle umfassen, sowie dass eine sichere digitale Signatur einer Unterzeichnung gleichzuhalten ist. Wie der Wettvertrag zustande kommt, hat die Bw. in ihren

Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, *Last update*:15.06.2011, Punkt D 6. geregelt.

Der Bw. wird insoweit Recht gegeben, dass § 33 TP 17 GebG in Bezug auf die Begriffe „Inland/Ausland“ nicht spezifiziert, ob auf eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist.

Fraglich ist nach Ansicht der Bw., ob die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ als Ort zu verstehen ist. Der Begriff „Ort“ steht für eine Menge von Punkten die durch bestimmte geometrische Eigenschaften gekennzeichnet sind, für Verwaltungseinheit, geographische Position, Wohnstelle, Koordinaten, bestimmte geographische Objekte (<http://de.wikipedia.org/wiki/Ort>).

13. Anknüpfungspunkt Registrierungsort des Wettteilnehmers: Der Inlandsbezug bedeutet auch bei *Online-Wetten „Offline“*, auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers kommt es allerdings nicht an

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher zu untersuchen, in welchem Sinn – nach technischen Kriterien oder als geografischer Ort - das Gebührengesetz die Begriffe „Inland“ und Ausland“

- im allgemeinen Gebührenauslösetatbestand des § 16 GebG,
- im Grundtatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG („im Inland abgeschlossene Wetten“)
- und in der Fiktion des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG „Teilnahme vom Inland aus“

verwendet und ob in § 33 TP 17 GebG eine Gebühreninländereigenschaft normiert ist, die auf den Registrierungsort des Users verweist.

13.1. Inland- bzw. Auslandsbegriff im allgemeinen Gebührenauslösetatbestand des § 16 GebG

Die Urkundenerrichtung als Rechtsgeschäftsgebührenauslösemoment ist zwar für die gegenständlichen Wetten nicht unabdingbare Voraussetzung (s.a. § 15 Abs. 1 GebG), die Gebührenschuld entsteht mit der Bezahlung des Wetteinsatzes. Zu untersuchen ist daher, ob sich aus den allgemeinen Bestimmungen über das Entstehen der Gebührenschuld des § 16 GebG ableiten lässt, ob sich die Begriffe „Inland“ bzw. „Ausland“ an technischen Gegebenheiten oder am geografischen Ort orientieren. (s.a. *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421).

Gegenstand der Gebühr ist nicht die Urkunde, sondern das Rechtsgeschäft (VwGH 17.2.1966, 987/65; VwGH 22.6.1972, 1086/71). Liegt ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft vor, so ist die Errichtung einer Urkunde Voraussetzung der Gebührenpflicht. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B II 1a). Da der Gebührentatbestand

des § 15 Abs. 1 GebG so formuliert ist, dass nach dieser Bestimmung sämtliche, wo immer auf der Welt errichtete Urkunden über Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig sein würden, hat der Gesetzgeber ergänzend in § 16 gewisse Inlandsbeziehungen als Voraussetzung der Gebührenpflicht normiert. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV; *Fellner*, Kommentar zu Gebührengesetz, § 16, Tz 9). Das Gebührengesetz bindet formell an einen Beurkundungsort im Inland an und erfasst Auslandsbeurkundungen nicht, sofern nicht der Tatbestand des § 16 Abs. 2 GebG erfüllt ist. Befindet sich eine Urkunde im Zeitpunkt ihrer Errichtung im Inland, so liegt eine Inlandsurkunde vor, befindet sie sich im maßgeblichen Zeitpunkt im Ausland, liegt eine Auslandsurkunde vor. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 6a). Ist aber die Urkunde im Inland errichtet worden, tritt die Gebührenpflicht ein, auch wenn das beurkundete Rechtsgeschäft keinerlei Rechtswirkungen im Inland zeitigt (VwGH 6.12.1973, 512/73). (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV). *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 4 bringt zur Gebührenpflicht von Inlandsurkunden folgendes Beispiel: „Zwei Japaner begegnen einander zufällig anlässlich ihrer Europareise in Salzburg, kommen ins Gespräch und schließen (schriftlich in Österreich) einen Bestandvertrag über ein in Tokio gelegenes Industriegelände (in japanischer Sprache mit japanischen Schriftzeichen) ab“. Umgekehrt setzt das Entstehen der Gebührenpflicht bei Urkundenerrichtung im Ausland die Gebühreninländereigenschaft aller Parteien voraus (personeller Inlandsbezug) sowie wenn eine Partei im Inland zu einer Leistung berechtigt oder verpflichtet ist, bzw. wenn das Rechtsgeschäft eine Inland befindliche Sache betrifft. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV 1a).

Daraus ist zu ersehen, dass die Terminologie des § 16 GebG „Errichtung der Urkunde im Inland/im Ausland“ auf den Ort, der geografisch festlegbar ist, verweist und nicht auf technische Kriterien.

13.2. Das Inland als geografischer Ort des Vertragsabschlusses bei *Online-Wetten* im Grundtatbestand § 33 TP 17 Abs. 1 GebG

Nach dem Wettgebührengrundtatbestand unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG „im Inland abgeschlossene Wetten“. Im Ausland abgeschlossene Wetten unterliegen nicht dem österreichischen Gebührengesetz. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 17 f und 17g). Entscheidend ist daher, ob der Wettvertrag innerhalb der Grenzen der Republik Österreich abgeschlossen wird. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 45a und 45b). Ist auf den Wettvertrag österreichisches Zivilrecht anwendbar, so kommt die Wette dort zustande, wo dem Anbotsteller die Annahmeerklärung zukommt. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 15, 45a und 45b). Geben die Vertragsteile des Glücksvertrages ihre die Wette begründenden Willenserklärungen, Anbot und Annahme, im Inland ab, erfolgte

der Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland. (VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148 zur Wettgebühre gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF).

Für die Subsumtion unter den Glücksvertrag Wette iSd § 33 TP 17 GebG ist es gleichgültig, ob dieser *online* oder *offline* abgeschlossen wurde. Denn nach österreichischem Zivilrecht besteht für den Abschluss von Verträgen grundsätzlich Formfreiheit, sodass alle rechtsgeschäftlichen Erklärungen, für deren Form keine Sonderformschriften bestehen, auch auf elektronischem Weg abgegeben werden können. (Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 33; vgl. auch Züger/Standfest, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001,421, Hasberger/Busta, Top, die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischen und europäischem Recht, MR-Int 2005, 49).

Die Darstellung im Internet auf der Homepage des Wettanbieters stellt nach hA kein Angebot im rechtlich bindenden Sinn dar, sondern eine *invitatio ad offerendum*, sie ist somit lediglich als Aufforderung an den User zu verstehen, sein Angebot zu stellen. Erst dessen Erklärung, z.B. bestimmte Wetten zu bestimmten Quoten abzuschließen, wäre das rechtliche Angebot, das mit Zugang in die Sphäre des Wettanbieters wirksam und bindend wird. Dieses Angebot kann nun auf zweifache Weise angenommen werden, wobei je nach Art der Annahme der Ort des Vertragsabschlusses differiert. Ist der Vertragsabschluss von einer ausdrücklichen Annahmeerklärung abhängig, kommt der Wettvertrag erst dann und an dem Ort zustande, an dem dem User die Annahmeerklärung z.B. durch E-Mail zugeht, also am Ort des Wettkunden. Wird dem Angebot jedoch durch Realannahme entsprochen oder erklärt der Wettanbieter bereits die Informationen auf seiner Homepage für verbindliche Angebote, kommt der Wettvertrag am Ort des Wettanbieters zustande. (Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 33, s.a. Arnold, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 45a und 45b – Ort der Realannahme bei elektronischem Wettabschluss). Wird der Wettvertrag über Internet abgeschlossen, dann kommt die österreichische Rechtsordnung für die Bestimmung des Ortes des Vertragsabschlusses zur Anwendung, wenn entweder ein rein innerstaatlicher Sachverhalt vorliegt, österreichisches Recht vereinbart wurde oder bei Auslandssachverhalten sich der Wettteilnehmer in Österreich befindet. (Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. 32).

Im gegenständlichen Fall wurden Wetten zwischen der Bw, die ihren Sitz im Ausland hat und Wettteilnehmern abgeschlossen. Nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update: 15.06.2011, Punkt D.6. wird in Entsprechung des § 10 Abs. 2 ECG

der Wettabschluss von Seiten der Bw. (in den Geschäftsbedingungen wurde immer die Kurzbezeichnung verwendet) mit der Meldung „Ihre Wette wurde angenommen!“ bestätigt.

Der Ort des Vertragsabschlusses ist hier nicht strittig.

Der Grundtatbestand des § 33 TP 17 Abs.1 GebG besteuert den Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette im Inland, er geht von einer sachlichen Inlandsbezogenheit aus. Ob die Wettanbieter oder die Wettteilnehmer im Inland oder im Ausland einen Wohnsitz usw. haben, ist gleichgültig, denn es kommt nur darauf an, dass das Rechtsgeschäft Wette im Inland zustande kommt. Wie die Bw. ohnehin in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen darauf verweist (Allgemeine Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update*: 15.06.2011, Punkt D.6.), ist für „Online“ angebotene Wetten auch das E-Commerce Gesetz (ECG), BGBl. I 2001/152, dessen Gegenstand die Regelung eines rechtlichen Rahmens für bestimmte Aspekte des elektronischen Geschäfts- und Rechtsverkehrs ist, bedeutsam. (*Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 41, 44). Das E-Commerce Gesetz spricht in § 20 ECG von niedergelassenem Anbieter und knüpft dabei am klassischen Niederlassungsbegriff an. Insbesondere wird die Maßgeblichkeit technischer Kriterien verworfen und ausschließlich auf die „Offline-Niederlassung“ abgestellt. (*Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 43).

Es kommt hier nicht auf die Niederlassung an, doch ergibt sich in Analogie daraus, dass der „Inlandsbegriff“ im Grundtatbestand, der Vertragsabschluss von *Online*-Wetten im Inland, im Sinn des geografischen Ortes, als „Offline“ und nicht als technische Gegebenheit wie Stand des Servers, Einwahlknoten, usw. zu verstehen ist. Nun ist zu überprüfen, ob auch bei der Fiktion des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG der Inlandsbegriff iS „Offline“ zu verstehen ist.

13.3. Die Fiktion der „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG bedeutet auch bei *Online*-Wetten den tatsächlichen Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Wettteilnehmers) im Inland

Nach der Regierungsvorlage 658 BlgNr 24. GP sind durch die Einfügung des Satzes „Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“, Umgehungsmöglichkeiten durch einen Vertragsabschluss im Ausland nicht mehr möglich. (*Fellner*, Kommentar zu Gebührengesetz, § 33 TP 17 GebG, Tz 7:

„Mit der Änderung der TP 17 Glücksverträge soll einerseits eine Übertragung der Besteuerung von Glücksspielen in das Glücksspielgesetz stattfinden. Hingegen soll die Besteuerung von Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, im Gebührengesetz verbleiben. Die Unterscheidung zwischen Z 1 und 6 wird aufgegeben. Das Urkundenerfordernis entfällt. Eine Gebührenpflicht soll immer dann anfallen, wenn die Teilnahme an der Wette vom Inland aus

erfolgt. Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschluss im Ausland sind somit nicht mehr möglich.")

Der Gebührengesetzgeber geht vom „Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette im Inland“ und seinen Fiktionen aus.

Aus dem jüngst ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148 zur Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG aF und zwar zur 1. Fiktion „Vermittlung der Wette vom Inland aus in das Ausland“ mit Hinweis auf OGH 9.3.1983, 6 Ob 715/81, ist zu entnehmen, dass Ort iS eines geografisch festlegbaren Ortes verstanden werden kann.

Auch die 2. Fiktion „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ lässt nicht darauf schließen, dass der Gebührengesetzgeber damit einen anderen Anknüpfungspunkt als das Inland als einen geografisch festlegbaren Ort im Sinn hatte. Dadurch, dass der Gebührengesetzgeber fingiert, dass auch die „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ die im Ausland zustande gekommene Wette zu einer im Inland abgeschlossenen macht, bedeutet, dass der Wettteilnehmer, wenn er den Wettvertrag abschließt, im Inland „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy sitzen“ muss. Schließt er den Wettvertrag mit der Bw., die ihren Sitz im Ausland hat, anlässlich seines Urlaubsaufenthaltes im Ausland ab, befindet sich der Wettteilnehmer nicht im Inland „vor dem Computer oder mit dem Handy“, sondern eben im Ausland. Das ist aber keine Teilnahme vom Inland aus. Drehscheibe ist das sich tatsächliche im Inland als geografischem Ort Befinden, der tatsächliche Aufenthalt im Inland des Wettteilnehmers während seiner Teilnahme an der Wette.

Der Unabhängige Finanzsenat hält sich mit dieser Ansicht auch im Rahmen des Erkenntnisses des VwGH 16.12.2010, 2009/16/0271, wonach als „Stoff“ und damit als Urkunde auf dem ein gebührenrechtlich relevantes Rechtsgeschäft in Schriftform verfasst ist, jedenfalls ein Bildschirm dienen kann, auf dem eine E-Mail (Schrift, Urkunde) lesbar gemacht werden kann. Hier kommt es allerdings nicht auf den „Stoff“ an, auf dem die Urkunde verfasst ist, sondern darauf, dass bei der Teilnahme am Rechtsgeschäft der Wettteilnehmer vor dem Bildschirm im Inland sitzt (vgl. *Thiele*, Werbeabgaben- und gebührenrechtliche Aspekte der E-Mail-Verwendung (www.eurolawyer.at/pdf/eMail-Verwendung_Aspekte.pdf)).

Ist schon im Grundtatbestand „Vertragsabschluss im Inland“ das Inland ein geografisch festlegbarer Ort, so gilt dies auch für § 33 TP 17 Abs. 2 GebG: Tatsächlicher Aufenthalt im Inland ist im Sinne des geografischen, über Koordinaten festlegbaren Ortes zu verstehen, an dem sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Wettvertrages (im Ausland) physisch befindet. Befindet sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des *Online-*

Wettvertrages im Inland als geografischen Ort, liegt „eine Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ vor.

13.4. In § 33 TP 17 GebG (Wettgebühr) ist keine Gebühreninländereigenschaft normiert, die auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers verweist

§ 33 TP 17 GebG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die die Wette abschließen, da ein personeller Inlandsbezug - wie § 16 Abs. 2 Z 1 GebG für das Entstehen der Gebührenpflicht bei Urkundenerrichtung im Ausland die Gebühreninländereigenschaft aller Parteien voraussetzt, - bei der Wettgebühr fehlt. Der Unabhängige Finanzsenat gibt der Bw. Recht, dass die Angabe des Wohnorts keinen tauglichen Anknüpfungspunkt bilden kann, ob die Teilnahme an der Wette vom Inland oder vom Ausland aus erfolgt. Damit kommt es nicht auf den Ort der Registrierung des Users an.

13.5. Ergebnis

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind sowohl der Grundtatbestand der Wettgebühr, als auch § 33 TP 17 Abs. 2 GebG in die allgemeine Ordnungslinie des § 16 GebG, wonach der „Inlandsbezug“ eine Voraussetzung der Gebührenpflicht ist, integriert (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV), wenn auch die spezifischen Vorschriften über die Schriftlichkeit wie § 17 Abs. 1 GebG oder § 16 Abs. 1 GebG und § 16 Abs. 2 GebG hier nicht anzuwenden sind. Schon der allgemeine Gebührenauslösetatbestand des § 16 GebG „Errichtung der Urkunde im Inland/im Ausland“ stellt auf den geografisch festlegbaren Ort „Inland/Ausland“ ab. Ebenso ist der Inlandsbegriff des Grundtatbestandes „Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette im Inland“ als geografisch festlegbaren Ort, als „*offline*“ zu verstehen. Die Fiktion des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG bezieht sich auf das Rechtsgeschäft Wette, das im Ausland abgeschlossen wurde. Um die Gebührenschuld auszulösen genügt es, wenn sich einer der Teilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes im Inland als geografisch festlegbarem Ort befindet. Die „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ bedeutet, dass die Wette zwar nicht im Inland abgeschlossen werden muss, - sonst hätte die Fiktion ja keinen Sinn - aber den tatsächlichen, physischen/ *Offline*- Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Wettteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt.

Bei den Wettgebühren ist eine Gebühreninländereigenschaft der Vertragsteile iSd personellen Inlandsbezugs wie in § 16 Abs. 2 Z 1 GebG nicht Voraussetzung für die Gebührenpflicht. Ein alleiniges Abstellen auf den Ort der Registrierung des Wettteilnehmers, des Users, bei dem der Wohnort angegeben werden muss, ist für Gebührenpflicht der *Online*-Wetten daher nicht Voraussetzung. Insoweit wird der Bw. Recht gegeben, dass das Abstellen auf den

Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gleich gesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich wäre, dass ein mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online*-Wetten abschließt.

Es ist daher nicht notwendig, dass § 33 TP 17 Abs. 2 GebG spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist.

14. Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers: Der Ort, an welchem sich der User zum Zeitpunkt der Wettteilnahme befunden hat, ist nicht ausschließlich durch die technischen Möglichkeiten der Geolokalisierung feststellbar und dessen Bekanntgabe der Bw. zumutbar

In der Berufung geht es ausschließlich darum, dass es der Bw. – vor allem elektronisch - unmöglich sei, festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt der Wettteilnahme befunden hat.

14.1. Laut Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre eine Selektierung nach Nationalstaaten durch Internetortung möglich

Bei Online –Wetten spräche der von § 33 TP 17 Abs. 2 GebG geforderte Inlandsbezug für das Abstellen auf die IP-Adresse, denn sie gibt, wenn auch ungenau, über den tatsächlichen Aufenthalt des Wettteilnehmers anlässlich der Teilnahme an der Wette Aufschluss. Damit würden – wie die Bw. vorbringt - auch die Wettumsätze von Wettteilnehmern, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert wären, zu Recht erfasst, da es für die Wettgebührenpflicht weder auf den Wohnort, noch auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers ankommt. Nach dem Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre nach den technischen Möglichkeiten eine Selektierung nach Nationalstaaten grundsätzlich möglich, doch hat sich der Unabhängige Finanzsenat der Literaturansicht angeschlossen, dass die Geolokalisierung nach dem derzeitigen Stand der Technik noch zu ungenaue Ergebnisse liefert.

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt der Bw. darin zu, dass die Geolokalisierung des Wettteilnehmers über die IP- Adresse nicht zielführend ist, da dieser Vorgang zu kompliziert und zu zeitaufwändig ist, was nicht dem Telos des Gebührengesetzes entspricht.

In der Berufung brachte die Bw. weiters vor, dass aus den IP-Adressen der Wettteilnehmer aus Gründen des Speicherverbotes und der Löschungsverpflichtung gemäß § 99 Abs. 1 TKG keine Informationen entnommen werden dürften.

Dazu bemerkt der Unabhängige Finanzsenat, dass die Bw. selbst eine durchaus mögliche Berechnungsmethode dem Finanzamt anbot, die sich nicht nach den IP-Adressen der Wettteilnehmer orientiert, sondern am Ort der Registrierung. Die Feinabstimmung der

Berechnung erfolgt aufgrund der ohnehin öffentlichen Daten der Statistik Austria. Damit kann das Kommunikationsgeheimnis nicht verletzt werden.

14.2. Die „Teilnahme vom Inland aus“ kann über die Allgemeinen Geschäftsbedingungen erfragt werden

Abgesehen davon bestünde für die Bw. die Möglichkeit die „Teilnahme vom Inland aus“ über ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu erfragen, wie sie es betreffend Einwohner aus den USA, Frankreich und der Türkei (D.4.) tat, sowie in Punkt D.5., wonach der Kunde durch Registrierung und Platzierung der Wette oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichert, sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufzuhalten.

Das Finanzamt unterbreitete der Bw. den Vorschlag, dem Wettteilnehmer ein bei jedem Spiel verpflichtend auszufüllendes Feld vorzuschalten, bei welchem bekannt gegeben werden müsse, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolge.

Die Bw. entgegnete dazu, dass dies dazu diene, die Unmöglichkeit einer eindeutigen, alle Zweifel ausschließenden Feststellung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ zu illustrieren. Diese Unmöglichkeit sei laut der Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ x2, vom 17.2.2011, bewusst, da vorgeschlagen werde, *„die Anmeldung als Benutzer bzw. den Zugriff auf das Benutzerkonto mit Ja oder Nein zu beantwortenden Fragen zu verbinden, ob eine Teilnahme vom Inland aus erfolge“*. Damit sei die Aktualisierung der Gebührenpflicht in die Hände des Wettteilnehmers gelegt, ohne dass die Bw. irgendeine Möglichkeit hätte, die Richtigkeit der Angaben des Wettteilnehmers zu überprüfen. Damit könne jeder Wettteilnehmer durch die beliebige, nicht auf den Wahrheitsgehalt prüfbare Nennung eines in- oder ausländischen Aufenthaltsortes bei jeder Transaktion bestimmen, ob der Anbieter der Wette nach österreichischem Recht gebührenpflichtig werde oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat hält dem Vorbringen der Bw., es sei weder den Abgabepflichtigen, noch der Abgabenbehörde möglich, festzustellen, ob die Antwort des Benutzers der Wahrheit entspreche, entgegen, dass sich diese Frage immer stellt, wenn es um die Einhaltung von gesetzlichen Verpflichtungen geht und sich nicht nur bei der Wettgebühr, sondern auch bei der Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften stellt, bei denen eine Urkundenerrichtung Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschaft ist. Folgendes – allerdings unproblematisches - Rechtsgebührenbeispiel mag dies illustrieren: Wird zwischen zwei Vertragsteilen, die in Österreich ihren Wohnsitz haben und die sich gerade auf Urlaub im Ausland befinden, ein Mietvertrag über eine Wohnung in Wien abgeschlossen, darüber ein schriftlicher Vertrag errichtet und (noch) im Ausland ohne einen diesbezüglichen Hinweis zu machen mit Datum unterschrieben, und bringen sie bei Urlaubsende die Urkunde nach

Österreich ein, liegt gebührenrechtlich eine Auslandsurkunde vor. Ist auf der Urkunde kein Hinweis enthalten, dass sie im Ausland errichtet wurde, würde man sie für eine Inlandsurkunde halten.

14.3. Zu fragen, ob sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im In- oder Ausland aufhält, stellt keinen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar

Die Bw. zitiert das Erkenntnis des VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. für ihr Argument, der Vorschlag des Finanzamtes, jeder Anbieter könne jedem Spiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorschalten, von wo aus die Teilnahme erfolge, stelle einen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar, verstoße gegen Art. 8 MRK und verstoße auch gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen. Nach diesem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wurden Bestimmungen des Vergnügungssteuergesetzes für Wien wegen Verstoßes gegen Art. 8 MRK aufgehoben, da durch die Besteuerung des Anmietens von Programmträgern (Kassetten oder Disketten, Videospiele usw.) Aufzeichnungen geführt werden mussten, wodurch der Filminhalt mit der Person des Mieters verknüpft wurde. Der Vermieter sollte für Zwecke der Vergnügungssteuer Aufzeichnungen führen, aus denen jederzeit feststellbar ist, über welche Programmträger und Filme der Betrieb verfügt und wann, an wen, für wie lange und zu welchem Preis ein Programmträger oder Film vermietet wurde. Der Verfassungsgerichtshof hatte Bedenken, ob dadurch nicht ein System konstituiert werde, bei dem im Effekt der steuerpflichtige Konsument der staatlichen Behörde gegenüber offenzulegen verpflichtet ist, ob er im Privatleben Videospiele verwendet und ob er sich Videofilme oder sonstige Filme ansieht, ja welcher Art diese Filme sind. Damit greift diese Regelung zweifelsohne in das Privatleben jener Personen ein, die derartige Programmträger und Filme anmieten. Zweck der Besteuerung ist die Erzielung von öffentlichen Einnahmen. Die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von Mietverträgen über Programmträger und Filme sah der Verfassungsgerichtshof noch nicht als Eingriff in das Privatleben, sondern erst die Art und Weise, in welcher die Steuerquelle erschlossen und die Erhebung der Abgabe gesichert wurde, war an Art. 8 MRK zu messen. Sonst trifft die Vergnügungssteuer nämlich den Unternehmer der Veranstaltung, der die ihn treffende Last auf das Publikum überwälzt. Welche Personen an der Vergnügung teilnehmen, braucht zur Sicherung der Einhebung der Steuer nicht festgehalten zu werden. Der rein fiskalische Zweck, den einschlägigen Lebenssachverhalt als Steuerquelle zu erschließen, erfordere also keineswegs die Festlegung des Anmietenden als Steuerschuldner, von dem der Unternehmer die Steuer einhebt und unter eigener Haftung für die Entrichtung an den Fiskus abführt.

Entgegen der Meinung der Bw. liegt aber genau diese Situation im vorliegenden Fall nicht vor. Laut VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. ist die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von

Mietverträgen noch kein Eingriff ins Privatleben. Im Übrigen ist die Wettgebühr mit der Bestandvertragsgebühr in § 33 TP 5 GebG vergleichbar. Wie bereits dargestellt, wird durch die Frage, ob ein Rechtsgeschäft im Inland oder im Ausland abgeschlossen wird, bzw. ob an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland oder vom Ausland teilgenommen wird, nicht ein einschlägiger Lebenssachverhalt als Steuerquelle erschlossen, sondern die Besteuerung an den Abschluss von Rechtsgeschäften „Wetten im Inland“ und dessen Fiktion „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“, angeknüpft. Die Frage zu Steuerzwecken an den Wettteilnehmer: *„Halten Sie sich im Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. der Spielteilnahme in Österreich auf? Ja oder nein?“* ist kein Eingriff in das Privatleben, da alle Steuern in Österreich einen Inlandsbezug aufweisen müssen, wie z.B. die Grunderwerbsteuer erhoben wird für den Erwerb inländischer Grundstücke, die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten und freiwillige Leistungen an inländische Kapitalgesellschaften und die Versicherungssteuer ua. für bestimmte Versicherungen, wenn der Versicherungsnehmer bei der Zahlung des Versicherungsentgelts Wohnsitz usw. im Inland hat. Auch die Umsatzsteuer ist gegenüber dem Ausland durch ihre Beschränkung auf Leistungen im Inland abgegrenzt. (Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1245).

Weiters führte die Bw. an, es sei mit dem Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar, das Entstehen einer Abgabepflicht von einer vom Abgabepflichtigen (und auch sonst) nicht überprüfbaren Auskunft und damit vom Belieben einer dritten Person abhängig zu machen unter Bezugnahme auf VfGSlg 10.620/1985, VfGSlg 16.490/2002, VfGSlg 14.065/1995 und VfGSlg 18.093/2007.

Bei VfGSlg 10.620/1985, VfGH 10.10.1985, G 45/85, G 65/85, lag folgender Fall vor: Der Verfassungsgerichtshof hob § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1972 auf, da die Änderung des Steuersatzes ganz wesentlich von rein manipulativen Umständen wie der Erlassung des Einheitswertbescheides abhing, da dies zu einer durch das Erfordernis einer behördlichen Entscheidung allein sachlich nicht mehr begründbaren Unterscheidung zwischen abgabenpflichtigen Unternehmern in materiell gleicher Lage führte. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine Selbstauskunft des Wettteilnehmers kein rein manipulativer Umstand, von dem eine Begünstigung abhängt, sondern Rechtsgeschäftsgebührenauslösemerkmal, wenn der Wettteilnehmer die Teilnahme vom Inland aus bejaht. Die Situation der Bw. ist in Bezug auf die Selbstauskunft des anderen Vertragspartners vergleichbar mit der Stellung des Abfuhrpflichtigen, des Arbeitgebers bei der Lohnsteuer und des Versicherungsunternehmens bei der Versicherungssteuer, die ebenfalls auf die Angaben des Dienstnehmers bzw. Versicherungsnehmers „angewiesen“ sind und bei welchen die Inanspruchnahme des Dienstnehmers bzw. Versicherungsnehmers in vielen Fällen sogar ausgeschlossen und die Heranziehung des Haftenden als einzige

Einhebungsmöglichkeit verbleibt (vgl. *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 223, FN 653; *Loukota/Schragl*, Versicherungssteuer in Österreich. Mit Fokus auf Produkten der Lebensversicherung, 16-17; dort zitiert VwGH 19.6.1975, 043/75; *Knörzer*, Lebensversicherungen im Steuerrecht. Ertrags- und verkehrssteuerliche Behandlung aus Sicht des Versicherungsnehmers, 312). Festgehalten sei an dieser Stelle, dass die Bw. bzw. der Veranstalter von Wetten jedoch Eigenschuldner der Wettgebühren und nicht Haftender ist, sowie, dass der Wettteilnehmer – anders als bei den Glücksspielabgaben - gemäß § 30 GebG für die Gebühr neben den Gebührenschildnern als übrige am Rechtsgeschäft beteiligte Person haftet.

Sollte sich daher nachträglich herausstellen, dass sich ein Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages nicht physisch im Inland aufgehalten hat, kann die Bw. einen Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO stellen.

Abgesehen davon bietet die Bw. ihre Produktpalette an *Online*-Wetten auch in Österreich an, weswegen die Bw. nicht von Zufälligkeiten bzw. von der Bw. nicht beeinflussbaren Umständen sprechen kann, sollte ein Wettteilnehmer die Selbstauskunft geben, er nähme an der Wette von Österreich aus teil.

Wettgebühr und Bestandvertragsgebühr sind schon aus dem Grund vergleichbar, da beide im Gebührengesetz 1957 erfasst sind. Weiters sind beide Rechtsgeschäftsgebühren komplex geregelt, was die Gebührenschildnerschaft und die Selbstberechnung betrifft. Bei der Wettgebühr ist zwar der, der Wetten gewerbsmäßig abschließt gemäß § 28 Abs. 3 GebG Gebührenschildner, doch haftet der Wettteilnehmer gemäß § 30 GebG für die Rechtsgeschäftsgebühr. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, - wie bei der Bestandvertragsgebühr Daten des Gebührenschildners im Formular Geb 1 zu erfassen - auch bei der Wettgebühr zu fragen, ob sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im Inland oder im Ausland aufhält.

Im Übrigen verlangt die Bw. selbst nach ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, *Last update*:15.06.2011, Punkt E.5. vom Wettteilnehmer vergleichsweise minutiöse Angaben, wie Vor- und Nachname, Wohnadresse, E-Mail-Adresse, Geburtsdatum, Geschlecht. Weiters muss der Kunde bestätigen, dass er das Mindestalter zur Teilnahme an Sportwetten überschritten hat, dass sein eingesetztes Geld nicht aus Illegalen Quellen kommt usw. (Allgemeine Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, *Last update*:15.06.2011, Punkte D.1., D.2...). Im Vergleich zu diesen Angaben ist die Frage, ob sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Wettvertrages im Inland aufhält, jedenfalls kein Eingriff in sein Privatleben.

Die Bw. bietet ihre Produktpalette an *Online*-Wetten in vielen Staaten an. Hinsichtlich der meisten Fragen, die die Bw. auf ihrer Homepage in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen stellt, besteht die Möglichkeit, dass Wettteilnehmer aus allen möglichen Gründen, letztendlich, dass sie sich bei der Eingabe vertippen, falsche Angaben machen. Die Bw. stellt damit ihre eigenen Geschäftsbedingungen in Frage, wenn sie ausschließlich davon ausgeht, dass die Wettteilnehmer ohnehin falsche Angaben machen. Die Bw. orientierte sich bei ihrer Schätzung an der Publikation „Urlaubs- und Geschäftsreisen“ sowie der Publikation „Ankünfte und Nächtigungen nach Herkunftsländern“ der Statistik Austria. Wenn sich angenommenermaßen die Wettteilnehmer auf Urlaubs- oder Geschäftsreisen in Österreich befinden, ist auch nicht nachvollziehbar, warum –nach den Ausführungen der Bw. scheint es sich nicht nur um Einzelfälle zu handeln, - die Wettteilnehmer gegenüber der Bw. falsche Angaben darüber machen sollten, ob sie sich im Zeitpunkt des Wettabschlusses in Österreich befinden oder nicht.

Eine allfällige finanzstrafrechtliche Verantwortung für die Bw. kann sich nur in dem Fall ergeben, dass der Wettteilnehmer für die Bw. offenkundig falsche Angaben macht und sie wissentlich die falschen Angaben übernimmt. (*Mlcoch*, Manchmal schlägt auch der Gesetzgeber bei der Betrugsbekämpfung über die Stränge. Zahlreiche unklare Tatbestandsmerkmale bereiten Auslegungsschwierigkeiten, SWK 11/2011, 061: „.... dass nur dann finanzstrafrechtliche Konsequenzen ausgelöst werden, wenn klar festgestellt werden kann, dass ein Fehlverhalten vorliegt.“).

Abgesehen davon, dass für die Bw. keine generelle Unmöglichkeit besteht, die „Teilnahme vom Inland aus“ zu eruieren, verlangt auch das Abgabenverfahren nicht ein absolut sicheres Wissen über das Gegeben sein eines wirklichen Geschehens. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1563). Gemäß § 138 BAO genügt die Glaubhaftmachung, vor allem wenn alle zumutbaren und zielführend erscheinenden Wege der Beweisführung beschritten und alle naheliegenden Mittel der Erkenntnisgewinnung ausgeschöpft wurden. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1565). Im Hinblick darauf würde der Passus in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. genügen, dass der User mit der Abgabe der Wette bestätigt, dass er sich in diesem Zeitpunkt im Inland aufhält so wie Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update*: 15.06.2011, Punkt D4. oder 5. Wo durch Registrierung und Platzierung einer Wette der Kunde versichert, dass er sich nicht im Bundesland Nordrhein Westfalen aufhält.

Die Erfüllung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG hängt nicht von manipulativen und vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbaren Umständen ab. Außerdem könnte der Wettteilnehmer gemäß § 30 GebG zur Haftung für „seine“ Wettgebühr herangezogen werden. Von praktischer

Bedeutung wird das eher bei Internetwetten sein, da bei Wetten in Wettbüros auf den Wettickets üblicherweise der Name des Wettteilnehmers nicht aufscheint.

Einschub zu Punkt 14.: Besonderheiten der Selbstberechnung der Wettgebühren gegenüber den Rechtsgeschäftsgebühren mit Urkundenerrichtung gemäß § 33 GebG und die Selbstauskunft des Wettteilnehmers

Der vorliegende Fall ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vielmehr vergleichbar mit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 6.3.1995, G 298/94 (VfgSlg 14.065/1995), mit welchem er Bestimmungen des Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetzes hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung von Bildträgern **nicht aufhob**:

„Demnach hat der Vermieter von Bildträgern aufgrund geeigneter Unterlagen und Aufzeichnungen monatlich eine Abgabenerklärung zu erstellen. Was unter „geeigneten Unterlagen und Aufzeichnungen“ zu verstehen ist, ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Es kann sich dabei jedoch nur um solche Unterlagen und Aufzeichnungen handeln, die der Erfassung des abgabepflichtigen Tatbestandes dienen. Dazu genügt es, der Abgabenbehörde eine Auflistung des in einem Kalendermonat aus der Überlassung von Bildträgern an Dritte erzielten Entgelts vorzulegen. In dieser Abgabenerklärung muss weder der Namen desjenigen, der den Bildträger gemietet hat noch die Abgabe, um was für einen Bildträger es sich gehandelt hat, enthalten sein.“

Dem entspricht auch die Entrichtung der Wettgebühren: Gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG sind über die abgeschlossenen Wettverträge besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind und bis zum 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Monats ist eine Abrechnung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen; dies gilt als Gebührenanzeige.

§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG wurde in die FinanzOnline –Verordnung 2006 mit BGBl. II 2011/82 ab 1.1.2011 als 10. Abschnitt Anzeige von Ausspielungen, Glücksspielabgaben, Wettgebührenabrechnung hereingenommen. Hinsichtlich der Zumutbarkeit der elektronischen Übermittlung der Abrechnung wurde auf § 2 der FinanzOnline-Erklärungsverordnung, BGBl. II Nr. 512/2006 verwiesen, welche Verordnung aber durch § 33 TP 17 Abs. 3 GebG nicht geändert wurde. Die Glücksspielautomatenverordnung BGBl. II 2012/69 bezieht sich definitiv ausschließlich auf das Glücksspielgesetz und nicht auf die Wettgebühren.

Der amtliche Vordruck ist das Formular Geb 6 – Wettgebührenabrechnung gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 und Abs. 3 GebG. Auf Seite 1 sind die Steuernummer, der Abrechnungszeitraum und persönliche Daten des Gebührenschuldners anzugeben, auf Seite 2 ist ein Kästchen „Berechnung“. Darin steht außer dem Gesetzestext: Bemessungsgrundlage: Wetteinsatz – Wetten im Inland abgeschlossen....Betrag in Euro und Cent; Wetten vom Inland ins Ausland vermittelt....Betrag in Euro und Cent; Wettteilnahme vom Inland aus....Betrag in Euro und Cent; Summe der Bemessungsgrundlagen – Abgabenart (WET)....Betrag in Euro und Cent;

Steuersatz: 2% - Wettgebühr....Betrag in Euro und Cent. Der letzte Satz auf Seite 2 lautet:
„Auf die besonderen Aufzeichnungspflichten gemäß § 28 Abs. 4 GebG wird hingewiesen. Diese Aufzeichnungen müssen alle für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen enthalten. Nähere Erläuterungen sind dem Vordruck Geb 6a zu entnehmen.“

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG muss aus der Gebührenanzeige = Wettgebührenabrechnung der Bw. weder der Namen des Wettteilnehmers, noch an welcher Wette er teilgenommen hat, hervorgehen.

Laut *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16 enthielt § 28 Abs. 4 GebG ursprünglich bloß ein Recht des Finanzamtes, die Führung besonderer Aufzeichnungen anzuordnen. *„verlangt werden offenkundig Wettbücher (-register), wie sie TP 57 A2 II § 3 Abs. 3 Allgemeiner Gebührentarif 1925 erwähnte.“* (*Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 15; nach *Roschnik*, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes, 293, waren bereits seit 1890 über die Wettgebühren nach dem Gebührengesetz 1850 vorgeschriebene Bücher zu führen und eine unmittelbare Entrichtung unabhängig von der Urkundenerrichtung vorgesehen). Die ab 31.1.1993 geltende Neufassung (BGBl. 1993/965) verpflichtet zur Führung besonderer Aufzeichnungen. Dabei handelt es sich um Aufzeichnungen *„nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften“* iSd § 126 BAO, die zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16a; *Stoll*, BAO-Kommentar, 1437, wonach diese Aufzeichnungen *„in Erfüllung einer Rechtspflicht zu führen sind“* – *„auch für die Verkehrsteuern sind Aufzeichnungspflichten vorgesehen, etwa gemäß § 3 Abs. 4 GebG [Gebührenjournal] und § 33 TP 17 Abs. 1.... GebG [bei Wetten....]“*).

Auf dem Vordruck 6a Erläuterungen zur Selbstberechnung der Gebühr für im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen heißt es unter anderem:

„.....Aufzeichnung (§ 28 Abs. 4 GebG), Aufbewahrung (§ 132 BAO), Prüfung (§§ 147-150 BAO):Der Gebührenschuldner hat besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Grundlagen der Gebührenberechnung zu entnehmen sind. Wesentlicher Bestandteil der Aufzeichnungen sind die so genannten „Wetttickets“. Wie auch nach den landesgesetzlichen Vorschriften zwingend erforderlich, ist für jede einzelne Wette ein entsprechender Beleg zu erstellen. Das Ticket (Beleg) hat folgende Angaben zu enthalten: Ticketnummer (fortlaufende Zahlenkombination), Datum des Wettabschlusses (dieses kann um die Uhrzeit ergänzt sein), Wettereignis (Mannschaften, Spieler etc.), Datum des Wettereignisses, bei Wetten auf mehrere Spiele ist jedes Einzelspiel anzuführen, Wetteinsatz, im Falle eines Stornos: Grund und Datum.Die Erstellung der Aufzeichnungen muss spätestens bis zur Monatsmeldefrist erfolgen.Anhand der verwendeten EDV-Gebührenberechnungsprogramme, sowie der zu führenden und aufzubewahrenden Aufzeichnungen/Unterlagen muss eine lückenlose Überprüfung jeder einzelnen Wette hinsichtlich Richtigkeit sowie deren vollständige Erfassung gewährleistet sein....

Sonstige Bestimmungen und Erfordernisse:....Gesamtabrechnung: es ist eine Gesamtabrechnung des Totalisateurs/Buchmachers/Vermittlers pro Monat vorzulegen...."

Auch aus den Aufzeichnungen gemäß § 28 Abs. 4 GebG muss der Name des Wettteilnehmers nicht hervorgehen. § 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist daher eine Spezialbestimmung gegenüber § 31 GebG und gegenüber den anderen Selbstberechnungsmöglichkeiten gemäß § 3 Abs. 4 und 4a GebG § 33 TP 5 Abs. 3 und 4 GebG (und § 33 TP 22 Abs. 6 GebG), da bei den Wettgebühren eine Urkunde über das Rechtsgeschäft, aus der das „wer mit wem“ hervorgeht, nicht Voraussetzung ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann damit aufgezeigt werden, dass schon durch den Entfall des Urkundenerfordernisses bei Wettgebühren jedenfalls der Name des Wettteilnehmers nicht aus den Aufzeichnungen hervorgehen muss wie vergleichsweise dies § 3 Abs. 4a GebG vorsieht („*Insbesondere sind Angaben....zu den Gebührenschuldern...[in die Aufschreibungen] aufzunehmen.*“). Aus der Wettgebührenabrechnung laut amtlichem Vordruck Geb 6 ebenfalls nicht, da nur die Bemessungsgrundlagen in einem Betrag – in vorliegendem Fall für die Wettteilnahme vom Inland aus - für den entsprechenden Abrechnungszeitraum angegeben werden müssen. Das hängt einerseits damit zusammen, dass eben bei Abschluss eines Wettvertrages in einem Wettbüro üblicherweise keine Urkunde errichtet wird, sondern der Wettteilnehmer den Einsatz bezahlt und dafür ein Wettticket mit einer aufgedruckten Zahl bekommt, mit welchem er einen allfälligen Gewinn einlösen kann, andererseits mit der Praktikabilität, da das Entgelt, das der Wettteilnehmer für die einzelne Wette, dem einzelnen Rechtsgeschäft, zahlt, im Durchschnitt zwischen 2 Euro und 5 Euro [bei etlichen Wetten ist ein Einsatz von 10 Euro bis 500 Euro und mehr möglich und ist der Einsatz durch den möglichen Gewinn begrenzt] beträgt.

(google.at/search?q=wettschein&tbm=isch&tbo=u&source=univ&sa=X&ei=cc4_Ut7OGcKW0AXJ5oCwAw&ved=0CDwQ..., Abfrage vom 23.9.2013). Infolge dieser vergleichsweise geringfügigen Bemessungsgrundlagen, die auf das einzelne Rechtsgeschäft entfallen, ist die Abrechnung der Wettgebühren auch pauschaler gehalten. Damit sind die Wettgebührenabrechnungen gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG iVm § 28 Abs. 4 GebG ohnehin vergleichsweise anonymer gehalten als die anderen Anzeige- und Selbstberechnungsvorschriften des Gebührengesetzes. Bei Internetwetten wird durch die Registrierung die „Anonymität“ des Wettteilnehmers gegenüber „Offline“-Wetten wiederum aufgelockert.

Eine Auseinandersetzung mit der von der Bw. zur Unterstützung ihres Begehrens zitierte Entscheidung der Datenschutzkommission 20.6.2008, K1231.358/0009-DSK/2008 erübrigt sich daher, da aus dem Gesetz und auch aus den angefochtenen Bescheiden nicht hervorgeht, dass personenbezogene Daten, darunter der Standort und die IP-Adresse eines privaten Wettteilnehmers erhoben, gespeichert und verarbeitet werden muss. Abgesehen davon

verlangt die Bw. in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen selbst, dass sich der Wettteilnehmer bei ihr mit Name und Adresse registriert.

Da die Wettgebühr als Steuer auf den Abschluss von Rechtsgeschäften, die grundsätzlich das „wer mit wem“ beinhalten, in die Ordnungsstruktur des Gebührengesetzes eingebettet ist, können die Namen der Wettteilnehmer für Gebührenzwecke genannt werden. Den anderen Vertragspartner zu fragen, ob er am Rechtsgeschäft von Österreich aus teilnimmt, stünde daher auch mit den Vorschriften über die Aufzeichnungs- und Anzeigeverpflichtungen gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG, nach welchen der Namen der Wettteilnehmers zwar nicht genannt werden muss, aber genannt werden kann, im Wege des § 15 Abs. 1 GebG im Einklang.

15. Lösungen zu den Beispielen aus dem Berufungsvorbringen der Bw:

- Ein User mit Wohnort innerhalb Österreichs könne daher sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch seinem ausländischen Arbeitsort aus das Wettangebot nutzen:

Schließt der User mit Wohnort innerhalb Österreichs die Wette von seinem inländischen Wohnort ab, ist, wenn nicht der Grundtatbestand „Abschluss der Wette im Inland“, die Teilnahme am Rechtsgeschäft vom Inland aus erfolgt. Nutzt er das Wettangebot von seinem ausländischen Arbeitsort, kann der Grundtatbestand „Abschluss der Wette im Inland“, erfüllt sein (z.B. wenn dem Offerenten im Inland die Annahmeerklärung zugeht, siehe VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148), wenn nicht, dann liegt auch keine Teilnahme vom Inland aus vor.

- Ein User mit Wohnort in Österreich kann das Wettangebot auch auf einem Urlaubsaufenthalt im Ausland nutzen (Internetanschluss/*mobile device*):

Nutzt der User mit Wohnort in Österreich das Wettangebot auf seinem Urlaubsaufenthalt im Ausland, kann der Grundtatbestand „Abschluss der Wette im Inland“ erfüllt sein, wenn nicht, dann liegt auch keine Teilnahme vom Inland aus vor.

- Es sei möglich, dass registrierte User von einem Internetanschluss im Ausland aus an Wetten teilnehmen:

Nehmen registrierte User von einem Internetanschluss im Ausland aus an Wetten teil, kann der Grundtatbestand „Abschluss der Wette im Inland“, erfüllt sein, wenn nicht, dann liegt auch keine Teilnahme vom Inland aus vor, wenn sich der Wettteilnehmer im Ausland beim Internetanschluss im Ausland aufhält.

- Registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, könnten aber auch während eines vorübergehenden Aufenthaltes im Inland (z.B. Urlaub in

Österreich, längerer berufsbedingter Aufenthalt in Österreich) über ein *mobile device* oder einen Internetanschluss im Inland an Wetten teilnehmen:

Wenn registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, bei ihrem Aufenthalt in Österreich an Wetten teilnehmen, kann der Grundtatbestand „Abschluss der Wette im Inland“, erfüllt sein, wenn nicht, dann liegt eine Teilnahme vom Inland aus vor. (wie „Japanerbeispiel“ von *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 4).

16. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG der Wetteinsatz. Preis bzw. Wetteinsatz ist das, was dem Wettteilnehmer die Bestätigung seiner Meinung Wert ist. Greift man auf das Zivilrecht zurück, so spricht § 1270 ABGB nicht vom Wetteinsatz, sondern vom Preis, das ist der ausgesetzte Wettpreis. Was der Preis ist, ist in § 304 ABGB geregelt: „*Der bestimmte Wert einer Sache heißt ihr Preis.*“ Als Preis bezeichnet das Gesetz gelegentlich den Wert einer Sache. In ihm drückt sich der Grad ihrer Brauchbarkeit, ihres Nutzens aus. In anderem Zusammenhang ist Preis jedes Entgelt. Zumeist ist jedoch dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend der für die Überlassung einer Sache gebührende Gegenwert in Geld gemeint (*Rummel*, Kommentar zum ABGB, Bd I², 336f). Preis ist somit der in Geld ausgedrückte Tauschwert der Ware (*Klang* in *Klang*, ABGB II², 45ff). Wird im Verpflichtungsgeschäft ein Preis vereinbart, so ist damit die Leistung beziffert, die der Erwerber (Schuldner des Rechtsgeschäftes) in Zukunft erbringen soll. Wie die tatsächlichen Zahlungsmodalitäten aussehen, darauf kommt es beim Verpflichtungsgeschäft nicht an.

16.1. Schätzung der Höhe „inländischen“ Wetteinsätze gemäß § 184 BAO

Nach dem Berufungsvorbringen sei eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Denn § 33 TP 17 Abs. 2 GebG weiche in unsachlicher und verfassungswidriger Weise vom abgabenrechtlichen Ordnungssystem ab, weil aufgrund des Anknüpfungskriteriums „Teilnahme vom Inland aus“ von vorneherein bloß eine typischerweise ungenaue Schätzung der Bemessungsgrundlage ermögliche. Eine Ermittlung der wahren Bemessungsgrundlage, der tatsächlichen Gegebenheiten scheide in Ermangelung einer dafür geeigneten Methode aus.

Schätzung iSd § 184 BAO bedeutet ein Verfahren, das auf Feststellung komplexer Tatsachen bezüglich ihres Bestandes oder Nichtbestandes, ihrer Bedeutung in den Gesamtzusammenhängen und als Glieder im Kausalverlauf der fortschreitenden Ereignisse

gerichtet sind. Ziel der Schätzung ist es, mit ihrer Hilfe jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt wird. Wenn andere Mittel der Sachverhaltsermittlung und der exakten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen versagen, so soll subsidiär mit Hilfe der Schätzung ein Näherungs- Ergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Es sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit am Nächsten kommen. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1904, 1905). In diesem Zusammenhang tritt die Schätzungsregel an die Stelle von Beweislastregeln und vermag zu sachlogisch zutreffenden Ergebnissen anstatt zu an Formalregeln ausgerichteten formal richtigen aber unter Umständen sachlich verfehlten Ergebnissen zu gelangen. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1908). Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1912). Geschätzt werden den „Endwerten“ vorgelagerte Lebenssachverhalte, also die die Bemessungsgrundlagen bedingenden Tatsachen und Verhältnisse. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1914-1915).

Geschätzt wurde, wie viele der Wetteinsätze auf die Teilnahme aus dem Inland entfallen. Damit wurden aber Bemessungsgrundlagen geschätzt.

Dem Argument der Bw. „§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG weiche in unsachlicher und verfassungswidriger Weise vom abgabenrechtlichen Ordnungssystem ab“, wird entgegnet, dass die Wettgebühr auch hier mit der Bestandvertragsgebühr vergleichbar ist, da beide Steuern dem Ordnungssystem der Rechtsgeschäftsgebühren angehören. Die Bestandvertragsgebühr ist zwingend vom Bestandgeber selbst zu berechnen, doch erging dazu eine Verordnung über die Schätzung der Betriebskosten für den Fall, dass diese Leistungen zwar in der Urkunde genannt, aber nicht ziffernmäßig angegeben sind. (Verordnung betreffend Feststellung von Durchschnittssätzen für Gruppen von Bestandobjekten für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr (BGBl. II 1999/242)). Warum die Betriebskosten in der Urkunde nicht genannt werden ist gleichgültig. Die Verordnung ist anzuwenden, gleichgültig, ob die Vertragsteile die ziffernmäßige Höhe der Betriebskosten kannten, aber diese nicht in die Urkunde aufnehmen wollten oder ob die Betriebskosten tatsächlich unbekannt waren. Einer der Hintergründe ist, dass die Rechtsgeschäftsgebühr als Steuer vom Abschluss eines Rechtsgeschäftes rasch erhoben und ein weitwändiges Ermittlungsverfahren vermieden werden soll. Wenn für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr verordnungsmäßig eine Schätzung in gewissen Fällen ermöglicht wird, so gilt auch für die Wettgebühr, dass eine Schätzung möglich ist, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht eruiert werden können.

Entgegen der Bw. ist der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass der Vergleich der Wettgebühren mit der Bestandvertragsgebühren zeigt, dass einerseits die Rechtsgebühren grundsätzlich einer Schätzung zugänglich sind und andererseits, dass die Erhebung der Wettgebühren als Selbstbemessungsabgabe nicht hindert, eine Schätzung durchzuführen.

Im Gegenzug zum Vorbringen der Bw. sei dazu folgender Vergleich mit der Schätzung bei der Umsatzsteuer angeführt: Laut *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1201 ist die Umsatzsteuer von der Gesetzestechnik her eine Verkehrssteuer, weil sie an einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang (Umsatz = Lieferungen, sonstige Leistung) anknüpft. Der Umsatzsteuer unterliegen grundsätzlich Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden. Eine Leistung beruht idR auf einem Verpflichtungsgeschäft, z.B. einem Kauf-, Tausch-, Miet- oder Werkvertrag. (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1254). Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, d.h. die Gegenleistung des Abnehmers. (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1339). Bei der Umsatzsteuer wird beispielsweise beim Würstelstand von der Fluktuation der Käufer geschätzt, was durchaus auf die Rechtsgeschäftsgebühren übertragbar ist. (Siehe auch UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Denn die Schätzung der Umsätze bedeutet nichts anderes, als dass geschätzt wird, wieviele Entgelte für den Kauf von Würsteln, also Rechtsgeschäfte, abgeschlossen wurden.

Wieviele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen, ist gemäß § 184 BAO einer Schätzung zugänglich. Wenn § 33 TP 17 Abs. 2 GebG auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, so war eine Schätzung gemäß § 184 BAO aufgrund der Angaben, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

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

Die Bw. argumentiert, bei den „Free-Bets“ handle es sich nicht um ein Entgelt, das der Kunde setze und bringt folgendes Beispiel: Die Gewinnquote eines Rennfahrers könnte etwa bei einem Autorennen 1:200 betragen. Ein Spieler verfüge über einen Gutschein mit einem Nennbetrag von 20 Euro. Auf Grundlage dieses Gutscheines erzielte Gewinne werden allerdings nach den Gutscheinbedingungen erst dann ausbezahlt, wenn der Gutscheinbetrag bzw. der aus dem ersten Spiel erzielte Gewinn mindestens zwei Mal gesetzt wurde. Setze ein Spieler auf den Sieg dieses Fahrers aufgrund des Gutscheines 20 Euro, erhalte der Spieler im Fall eines Sieges 4.000 Euro. Würden diese 4.000 Euro dann abermals gesetzt, so ergäbe sich eine Steuerbelastung von $20 \text{ Euro} \times 2\% = 0,40$ in der ersten Wette sowie $2\% \text{ von } 4.000 = 80$ beim wiederholten Einsatz. Obwohl der Kunde effektiv keinen Einsatz geleistet habe, werde in

diesem Fall eine Steuer iHv 80,40 Euro fällig. Dieser Steuerschuld des Wettanbieters stehe keinerlei Zahlungsmittelzufluss von Seiten des Spielers gegenüber.

Zur Frage, ob der Begriff „Preis“ iS eines Barkaufpreises zu verstehen ist, oder darunter auch Zahlungen an und von Dritten fallen können, gibt es bei den Rechtsgeschäftsgebühren für den Hoffnungskauf und den Verkehrsteuern inklusive Umsatzsteuer Judikatur und Literatur, auf die hier zurückgegriffen werden kann:

Zum „Preis“ bei den Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 GebG, und zwar zum Hoffnungskauf traf der VwGH 19.3.1990, 89/15/0085 folgende Aussage:

„Auch der Auffassung der Bf., nur der festbetragsvereinbarte Kaufpreis sei im Gegensatz zu dem im Grunderwerbsteuergesetz verwendeten Begriff der „Gegenleistung“ „Kaufpreis“ im Sinne des Gebührengesetzes, kann nicht gefolgt werden. Unter „Kaufpreis“ ist – iSd Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in § 1053 ABGB erster Satz bzw. der Anordnung des § 1054 ABGB zweiter Satz – die bestimmte (bzw. „nicht unbestimmte“, d.h. wenigstens bestimmbare) Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes vereinbarungsgemäß zuzuwenden hat. Auf welche Weise die Zuwendung des Kaufpreises in das Vermögen des Verkäufers zu erfolgen hat, bleibt der Willenseinigung der Vertragsteile vorbehalten....“

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG deckt sich in etwa mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB. (VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 37; *Schwimmann*, ABGB³, 2006, zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5; VwGH 23.1.1976, 731/74) und dementsprechend kommt es bei der Beurteilung eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges nur darauf an, was Gegenleistung im einzelnen Fall ist und nicht darauf, aus wessen Vermögen die Gegenleistung aufgebracht wird, wer den Preis tatsächlich zahlt. (*Fellner*, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08, Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land).

Nach den Kapitalverkehrsteuerfällen (Gesellschaftsteuer) EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.10.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate) zählen zur Gegenleistung auch solche Leistungen, die ein anderer als der Erwerber der Gesellschaftsrechte der Kapitalgesellschaft dafür gewährt, dass die Kapitalgesellschaft dem Erwerber die Gesellschaftsrechte überlässt, es kommt darauf an, wem die Zahlung zuzurechnen ist, auf die formale Herkunft kommt es nicht an.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 20.1.2000, 95/15/0015 zur Umsatzsteuer zählt jedes Entgelt für das einzelne Spiel zur Bemessungsgrundlage. Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Geld am Automaten ein

neues Spiel („Freispiel“) tätigen, so wird ein neuer Umsatz ausgeführt; der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bildet das Entgelt für diesen Umsatz. (s.a. O.A., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101).

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf, Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer sowie Umsatzsteuer kann als Wetteinsatz alles verstanden werden, was der Wettteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Wenn auch die Steuerpflicht bei den „Wettgebühren“ an den tatsächlich erbrachten Wetteinsatz anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Wettanbieter und Wettteilnehmer zu beurteilen, wobei grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen ist. (*Klang*, ABGB², IV/1, 3ff; *Larenz*, Methodenlehre, 430). Es muss feststehen, zwischen welchen Personen ein Leistungsaustausch stattfinden soll und welcher Wert und welcher Gegenwert ausgetauscht werden soll. Der Wettvertrag wurde zwischen der Bw. als Wettanbieter und dem Wettteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Wetteinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen zur Höhe des Wetteinsatzes relationalen Gewinn für den Fall, dass sich seine Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist (loses Synallagma: Nach *Strejcek/Bresich* (Hg.), GSpG 1989, Stand 1.1.2009, zu § 2, Rz 9, ist das Synallagma zwischen Spieler und Unternehmer (Veranstalter) nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar), stattfand. Es kommt nicht darauf an, ob er das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Wettanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Wetteinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bw. entgegenzuhalten, dass die Quotenveränderung des Wettteilnehmers, also die bedingte Gegenleistung, auf einer erhöhten Leistung, einem höheren Wetteinsatz basiert. Der Einsatz von 20 Euro ist nicht fiktiv, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance des Wettteilnehmers gegenübersteht.

Wie der Wetteinsatz tatsächlich erbracht wird, ob durch den Wettteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Bw., ist nur mehr Frage der Erfüllung und beeinflusst nicht den Einzelanspruch zwischen Wettanbieter und Wettteilnehmer. Die Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

17. Zusammenfassung

Die Bw. hat ihren Sitz in X und bietet im Internet *Onlinewetten* an. Sie berechnete für die Monate Jänner bis April 2013 die „Wettgebühren“ selbst und ersuchte wegen Berichtigungen um bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO, im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gerade bei *Onlinewetten* im Internet nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könne. Der Wettteilnehmer könne zwar mit dem elektronischen Verfahren der Geolokalisierung geographisch geortet werden, doch basiere die Genauigkeit der Geolokalisation auf der Annahme, dass sich der konkrete User in unmittelbarer physischer Nähe zu diesem Netz/Einwahlknoten befinde, was aber nicht immer möglich sei. Die Bw. bekam diesen Faktor im Schätzungswege in den Griff, indem sie die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern der Statistik Austria entnahm, auf die Wettumsätze umrechnete und die Differenz den Wettumsätzen der Teilnehmer nach Ort der Registrierung hinzuzählte, bzw. hier abzog.

Der Registrierung liegen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update*: 15.06.2011, zu Grunde, die vom Kunden anlässlich der Erstregistrierung akzeptiert werden müssen.

Die Bw. wendete sich gemeinsam mit anderen Anbietern von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“. Der Verfassungsgerichtshof wies mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 die Initiativanträge der Bw., zurück und verwies sie auf die Möglichkeit über Bescheide gemäß § 201 BAO letztinstanzliche Bescheide zu erwirken, gegen die auf § 144 B-VG gestützte Beschwerden erhoben werden können. Dieses gegenständliche Verfahren wird infolge der Erwirkung der Bescheide gemäß § 201 BAO durchgeführt.

Gegenstand des Gebührengesetzes ist neben der Schriftengebühr die Besteuerung des Abschlusses von Rechtsgeschäften. In § 33 GebG wird aufgezählt, welche Rechtsgeschäfte der Gebühr unterliegen. In § 33 TP 17 GebG besteuert das Gebührengesetz den Abschluss von Glücksverträgen (über bewegliche Sachen). Neben dem Hoffnungskauf und den Leibrentenverträgen ist auch die Wette genannt. Die Vorschriften über die Wettgebühr setzen sich zusammen aus dem Grundtatbestand, wonach der Abschluss von Wetten im Inland einer Gebühr von 2% vom Wetteinsatz unterliegt und den Fiktionen, wonach die Wette bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, hier bei „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ als im Inland abgeschlossen gilt. Das Gebührengesetz definiert zwar, was ein Glücksvertrag ist, nämlich ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils

versprochen und angenommen wird, aber nicht, was eine Wette ist. Es ist daher auf das Zivilrecht zurückzugreifen.

Die Definition der Glücksverträge in § 33 TP 17 GebG stimmt mit der des § 1267 ABGB überein. (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 1). Als Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB ist auch die Wette ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Als Wette gemäß § 1270 ABGB wird die Vereinbarung eines „bestimmten Preises“ zwischen ihnen an denjenigen bezeichnet, dessen Behauptung sich im Meinungsstreit als richtig erweist. Hinzu muss das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang treten. (*Binder* in *Schwimmann*, ABGB³, V, § 1270 Rz 1). Der Wettvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Wettteilnehmer im Wesentlichen vor dem Beginn des sportlichen Ereignisses zustande. (vgl. *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699).

Der in § 1270 ABGB geregelte Wettvertrag entspricht der im Steuertatbestand des § 33 TP 17 GebG genannten „Wette“. Weder § 1270 ABGB noch § 33 TP 17 GebG unterscheiden, ob die Wette über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird.

§ 33 TP 17 GebG spezifiziert in Bezug auf die Begriffe Inland/Ausland nicht, ob auf eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, und ist nicht nach den von der Bw. genannten technischen Kriterien textiert, wie z.B. POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up* Internet Connection, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, Einwahlknoten. Da sich der Unabhängige Finanzsenat den Literatur- und Wikipediameinungen anschließt (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012; <http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012; TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008; www.netzwelt.de, Über spezielle Netzwerke und Proxys das eigene Internet sicherer machen. Firefox anonym: Unerkannt surfen mit Tor, FoxyProxy und NoScript; Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1 ; TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; Backu, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90; Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; Spindler, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008), dass ein Vertragsteilnehmer mit Hilfe der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geographisch lokalisiert und die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden könne, erübrigte sich ein näheres Eingehen darauf.

Fraglich ist nach Ansicht der Bw. ob die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ nach technischen Kriterien oder als Ort iS einer geografischen Position (<http://de.wikipedia.org/wiki/Ort>) zu verstehen ist. Es musste daher untersucht werden, in welchem Sinn das Gebührengesetz die Begriffe „Inland“ und „Ausland“ im allgemeinen Gebührenausslösetatbestand des § 16 GebG, im Grundtatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG („im Inland abgeschlossene Wetten“) und in der Fiktion des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG verwendet.

Schon der allgemeine Gebührenausslösetatbestand des § 16 GebG „Errichtung der Urkunde im Inland/im Ausland“ stellt auf den geografisch festlegbaren Ort ab. Ebenso verweist der „Inlandsbegriff“ im Grundtatbestand „Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette im Inland“ gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG auf einen geografisch festlegbaren Ort, auf „Offline“. Die Fiktion des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG bezieht sich auf das Rechtsgeschäft Wette, das im Ausland abgeschlossen wurde. Um die Gebührenschuld auszulösen genügt es, wenn sich einer der Teilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes im Inland als geografisch festlegbarem Ort befindet. Die „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ bedeutet, dass die Wette zwar nicht im Inland abgeschlossen werden muss, - sonst hätte die Fiktion ja keinen Sinn - aber den tatsächlichen, physischen/ *Offline*- Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Wettteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt.

Da bei den Wettgebühren eine Gebühreninländereigenschaft der Vertragsteile, - wie in § 16 Abs. 2 Z 1 GebG vorgesehen – nicht Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist, kann nicht auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers abgestellt werden. Es ist daher nicht notwendig, dass § 33 TP 17 Abs. 2 GebG spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist. Insoweit wird der Bw. Recht gegeben, dass das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gleich gesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich wäre, dass ein mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online*-Wetten abschließt.

Um die Teilnahme der Spielteilnehmer vom Inland aus festzustellen, hätte die Bw. die Möglichkeit, über die Allgemeinen Bestimmungen den User zu verpflichten, Angaben über seinen tatsächlichen Aufenthalt anlässlich des Spielabschlusses zu machen, wie sie auch von den Usern verlangt, dass sie durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichern, dass sie sich nicht im Bundesland Nordrhein Westfalen aufhalten. Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei dürfen kein Konto eröffnen. Der Bw. als Veranstalterin obliegt die Selbstberechnung und Abfuhr der

Wettgebühren und sie ist dabei auf die Auskunft des Wettteilnehmers, ob er sich im Inland aufhält, angewiesen. Eine allfällige finanzstrafrechtliche Verantwortung für die Bw. kann sich nur in dem Fall ergeben, dass der Wettteilnehmer für die Bw. offenkundig falsche Angaben macht und sie wissentlich die falschen Angaben übernimmt. Die Bw. stellt ihre eigenen Allgemeinen Geschäftsbedingungen in Frage, wenn sie ausschließlich davon ausgeht, dass die Wettteilnehmer nicht nur in Einzelfällen falsche Angaben machen. Beweise dazu legte sie nicht vor. Da die Bw. ihre Produktpalette auch in Österreich anbietet, kann sie nicht von Zufälligkeiten bzw. von ihr nicht beeinflussbaren Umständen sprechen, sollte ein Wettteilnehmer die Selbstauskunft geben, er nähme an der Wette von Österreich aus teil. Die Erfüllung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG hängt nicht von manipulativen und vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbaren Umständen ab, und über die Aufforderung des Users über die Allgemeinen Bestimmungen wäre die Bekanntgabe des Ortes, von welchem er an der Wette teilnimmt für die Bw. feststellbar, ohne die aufwändigeren technischen Methoden der Geolokalisierung in Anspruch zu nehmen. Das ist auch kein Eingriff ins Privatleben (vgl. VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua.).

Außerdem könnte der Wettteilnehmer gemäß § 30 GebG zur Haftung für „seine“ Wettgebühr herangezogen werden. Von praktischer Bedeutung wird das eher bei Internetwetten sein, da bei Wetten in Wettbüros auf den Wetttickets üblicherweise der Name des Wettteilnehmers nicht aufscheint.

Gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG sind über die abgeschlossenen Wettverträge besondere Aufzeichnungen zu führen.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG muss aus der Gebührenanzeige = Wettgebührenabrechnung der Bw. weder der Namen des Wettteilnehmers, noch an welcher Wette er teilgenommen hat, hervorgehen. (vgl. VfGH 6.3.1995, G 298/94 = VfGSlg 14.065/1995). Auch aus den Aufzeichnungen gemäß § 28 Abs. 4 GebG muss der Name des Wettteilnehmers nicht hervorgehen.

Da die Wettgebühr als Steuer auf den Abschluss von Rechtsgeschäften, die grundsätzlich das „wer mit wem“ beinhalten, in die Ordnungsstruktur des Gebührengesetzes eingebettet ist, können die Namen der Wettteilnehmer für Gebührenzwecke genannt werden. Den anderen Vertragspartner zu fragen, ob er am Rechtsgeschäft von Österreich aus teilnimmt, stünde daher auch mit den Vorschriften über die Aufzeichnungs- und Anzeigeverpflichtungen gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG, nach welchen der Namen der Wettteilnehmers zwar nicht genannt werden muss, aber genannt werden kann, im Wege des § 15 Abs. 1 GebG im Einklang.

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG der Wetteinsatz. Wetteinsatz ist der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; *Rummel*, Kommentar zum ABGB, Bd I², 336f; *Klang* in *Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB², IV/1, 3ff; *Larenz*, Methodenlehre, 430; *Strejcek/Bresich* (Hg.), GSpG 1989, Stand 1.1.2009, zu § 2, Rz 9). Wie der Wetteinsatz tatsächlich erbracht wird, ob der Wettteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er von der Bw. einen ausgestellten Gutschein „*Free bets*“ verwendet oder für den Wetteinsatz ein Darlehen aufgenommen hat ist dabei gleichgültig. Das ergab sich aus dem Vergleich mit der Judikatur und Literatur zur Umsatzsteuer (VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; s.a. O.A., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101), der Grunderwerbsteuer (VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37; *Schwimmann*, ABGB³, 2006, zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08, Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land), den Kapitalverkehrsteuern (EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.10.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate) und zum „Preis“ bei den Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 GebG, und zwar zum Hoffnungskauf (VwGH 19.3.1990, 89/15/0085).

Wieviele der Wetteinsätze (= Bemessungsgrundlagen) auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen, ist gemäß § 184 BAO einer Schätzung zugänglich. Ausgangspunkt für die Neuberechnung der Wettgebühr ist die von der Bw. vorgeschlagene und – wie das Finanzamt feststellte – sehr plausible Berechnungsmethode, da nach dem Sinn und Zweck des Gebührengesetzes die Steuer ohne größeren Aufwand auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld berechenbar sein sollte.

18. Schlussfolgerungen

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG Wetten, die im Inland abgeschlossen werden, einer Rechtsgeschäftsgebühr vom Wetteinsatz 2%. Der zivilrechtliche Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette muss im Inland zustande kommen.

In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, „wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“. Kommt das Rechtsgeschäft Wette im Ausland zustande, genügt es wenn die Teilnahme der Wettteilnehmer vom Inland aus erfolgt, das heißt, dass sie sich zum Zeitpunkt des Zustandekommens der Wette im Inland aufhalten müssen. Es kommt

nicht darauf an, wann und wo das Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde, sondern darauf, ob sich zu diesem Zeitpunkt einer der Wettteilnehmer im Inland aufhält.

Zu Streitpunkt 1. Das Gebührengesetz besteuert den Abschluss von den in § 33 GebG aufgezählten Rechtsgeschäften, zu welchen auch der Glücksvertrag Wette gehört, und differenziert nicht, ob das Rechtsgeschäft „Online“ oder „Offline“ abgeschlossen wurde. Die Fiktion des inländischen Wettabschlusses „...*Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ bei „Online“ abgeschlossenen Wetten bedeutet, dass das Rechtsgeschäft Wette auch im Ausland zustande gekommen sein kann, aber zum Auslösen der Steuerschuld sich jedenfalls einer der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Rechtsgeschäftes tatsächlich, „Offline“ im Inland als geografisch festlegbaren Ort aufhalten muss. Auf den Wohnsitz oder Registrierungsort des Wettteilnehmers kommt es nicht an. Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt weder auf den Ort der Registrierung des Users noch auf eine österreichische IP- Adresse ab. Die Eruierung der „Teilnahme vom Inland aus“ bei „Online“ abgeschlossenen Wetten ist der Bw. zumutbar, da sie bereits in ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, die Passagen, D. 4. *„Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei dürfen kein Konto eröffnen. In manchen Rechtssprechungen kann Internet-Glücksspiel teilweise oder ganz verboten sein. Es liegt in der Verantwortung des Kunden, zu wissen, ob Wetten oder Glücksspiel in seinem Heimatland legal ist.die ~Bw. ... behält sich das Recht vor, Registrierungen aus Ländern, in denen Wetten oder Glücksspiel als illegal gelten, abzulehnen, und übernimmt keine Verantwortung für Internetwetten oder Glücksspiel durch Einwohner von Jurisdiktionen, wo es illegal ist. D. 5. Durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichert der Kunde sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufzuhalten.“* aufgenommen hat und diese beispielsweise ergänzen könnte, statt den zweifelsfrei aufwändigeren und unsichereren Weg über die Geolokalisierung zu wählen. Warum gegenüber diesen Passagen die Selbstauskunft des Spielers, ob er sich zum Abschluss der Wette im In-oder Ausland aufhält weniger auf ihren Wahrheitsgehalt prüfbar sein sollte, wurde von der Bw. lediglich behauptet.

Zu Streitpunkt 2. Bemessungsgrundlage ist der Wetteinsatz als vereinbarter Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. „*Die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ ist einer Schätzung gemäß § 184 BAO zugänglich. Die Bw. gab dem Finanzamt die Bemessungsgrundlagen Wetteinsätze bekannt. Da die Bw. die Wettteilnehmer nicht fragte, ob sie vom Inland aus teilnehmen, orientierte sie sich diesbezüglich an den öffentlichen Statistikdaten und errechnete die Bemessungsgrundlagen für die Wettteilnehmer. Wenn § 33 TP 17 Abs. 2 GebG auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische

IP-Adresse abzustellen ist, so war eine Schätzung gemäß § 184 BAO aufgrund dieser Angaben, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

Zu Streitpunkt 3. Die „*Free Bets*“, also Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Denn der Wetteinsatz ist der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. Wie der Wetteinsatz tatsächlich aufgebracht wird, ist gleichgültig, der Wetteinsatz muss nicht vom Spieler selbst stammen.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden:

Das Gebührengesetz besteuert den Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette im Inland und differenziert nicht zwischen „*Online*“-Wetten und „*Offline*“-Wetten. In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande kam, als im Inland abgeschlossen gilt, wenn „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ erfolgt. „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte bedeutet, dass eine physische Anwesenheit des Kunden im Inland notwendig ist, es wird weder an den Wohnort oder einen sonstigen Aufenthaltsort laut Registrierung angeknüpft und es kommt auch nicht auf den Standort von technischen Einrichtungen (*Server* usw.) an, über welche die Teilnahme an Spielen über das Internet abgewickelt wird. Wenn § 33 TP 17 Abs. 2 GebG auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, und der Bw. als Anknüpfungspunkt für die „*Teilnahme m Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ die Erlangung einer Teilnehmerauskunft zumutbar wäre, so war die Schätzung gemäß § 184 BAO es Finanzamtes aufgrund der Angaben, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

Bemessungsgrundlage ist der Wetteinsatz als vereinbarter Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. Die Bemessungsgrundlagen mit Inlandsbezug sind bei der Wettgebühr, vergleichbar der Umsatzsteuer und der Versicherungssteuer, einer Schätzung zugänglich. Wie der Wettteilnehmer den Preis aufbringt, ist gleichgültig, auch „*Free Bets*“, also „Gutscheine“ die der Wettanbieter gewährt, zählen zum vereinbarten Preis. Diese Auslegung erfolgt in Analogie zum Hoffnungskauf, zur Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern, sowie zum Entgeltsbegriff bei „Freispielen“ bei der Umsatzsteuer.

Die Wettgebührenabrechnung ist eine Form der Selbstberechnung. Gem. § 28 Abs. 4 iVm. § 33 TP 17 Abs. 3 GebG muss aus der Wettgebührenabrechnung und den Aufzeichnungen der Namen des Wettteilnehmers nicht hervorgehen, da es bei den Wetttickets auf die

aufgedruckte Zahlenkombination ankommt. Bei Online-Wetten kann der Name des Wettteilnehmers über die Registrierung festgestellt werden, was gebührenrechtlich die Wetten den Rechtsgeschäften mit Urkundenerrichtung wiederum mehr angleicht. Die Selbstauskunft des Wettteilnehmers, ob er vom Inland aus teilnimmt, stünde auch mit diesen Vorschriften im Einklang.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. wird folgendes bemerkt: Da im gegenständlichen Fall die Bw. die Meinung vertritt, dass diese Besteuerung gegen den in Art. 7 B-VG verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz verstoße, ist lediglich festzustellen, dass die Abgabenbehörden verfassungsmäßig zustande gekommene Gesetze gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG bis zu deren Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof jedenfalls zu vollziehen haben. Somit steht dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Beurteilung, ob die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wurde, nicht zu. Damit erübrigte sich eine nähere Auseinandersetzung mit den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken.

Aus all diesen Gründen war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 30. September 2013