

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF Ltd., ADR, vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währingerstraße 2-4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 29.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30.03.2015, StNr.*** betreffend Glücksspielabgabe 09/2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Auf Grund des Antrages der Beschwerdeführerin vom 20. Oktober 2014 wird die Glücksspielabgabe für September 2014 gemäß § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO iVm § 57 Abs. 2 GSpG ausgehend von der Bemessungsgrundlage iHv € 1.196.300,00 und einem Steuersatz von 40 vH mit einem Abgabebetrag iHv € 478.520,00 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1. Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für 09/2014

Am 20. Oktober 2014 führte die Beschwerdeführerin (BF Limited, kurz Bf.) über Finanzonline elektronisch zur StNr.*** eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum September 2014 durch. Dabei wurde von der Bf. erklärt, dass sie Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession gemäß § 57 Abs. 2 GSpG von einer Bemessungsgrundlage iHv € 1.067.237,00 durchgeführt habe und wurde ein Abgabebetrag iHv € 426.894,80 errechnet.

2. Antrag gemäß § 201 BAO

Ebenfalls am 20. Oktober 2014 brachte die Bf. einen Antrag gemäß § 201 BAO beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA GVG) mit folgendem Inhalt ein:

„Unter Anwendung der bisher von der BF Limited gewählten Berechnungsmethoden [siehe Selbstanzeige vom 30.09.2014 in Pkt. I] ergibt sich für die entsprechende Gesellschaft folgende Glücksspielabgabe für den Zeitraum 09/2014:

Die Bruttospielerinnahme von in Österreich registrierten Teilnehmern beträgt EUR 1.067.237 davon 40% Steuersatz iSd § 57 Abs. 2 GSpG, ergibt in Summe eine Glücksspielabgabe in Höhe von EUR 426.895, die wir hier offen legen wollen.

Die Glücksspielabgabe 09/2014 wird mit EUR 0,00 elektronisch gemeldet.

Die angeführte Berechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 09/2014 enthält die Schätzung der Daten auf Grundlage der Angaben Dritter betreffend Bruttospielerträge von Kunden, die auf der Österreich-Version der Internetseite von BF registriert sind und die im Management Reporting System als Österreicher ausgewiesen werden. Die Berechnung bzw. die Schätzung entspricht der Methode der Ermittlung der Zahlen, die für die Selbstanzeige 01/2011-08/2014 angewendet wurde.

Die Gesellschaft ist gerade bei der Aufbereitung und Analyse der vorhandenen Detaildaten sowie der Anforderung dieser Daten von Drittanbietern zur Ermittlung möglicher Bemessungsgrundlagen. Sobald hier entsprechend verlässliches Datenmaterial verfügbar ist, wird die Gesellschaft auf das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien zurückkommen.

Die Meldung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 09/2014 erfolgte daher aufgrund folgender begründeter Rechtsansicht mit EUR 0,00:

In der UFS Entscheidung vom 5.4.2013 (u.a. UFSW 5.4.2013, RV/1194-W/12; RV/2231-W/12; RV/3470-W/ 12) hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass „[d]er Gesetzgeber...nicht vorgegeben [hat], 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... Die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 2 GSpG kann auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden.“

Das Finanzamt bestätigt damit in dieser Entscheidung, dass es der Abgabenbehörde nicht möglich ist, die „Teilnahme vom Inland aus“ und damit die hier wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 2 GSpG zu

ermitteln. Es ist daher weder der Abgabenbehörde noch dem Abgabepflichtigen objektiv möglich, diese Tatbestandsvoraussetzung zu ermitteln.

Nach der oben genannten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenats, kann die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland“ einer Schätzung nach § 184 BAO unterliegen. BF Limited ist jedoch davon überzeugt, dass eine Schätzung nach § 184 BAO nur angewendet werden darf, um die Grundlagen der Abgabenerhebung zu bestimmen. Eine Schätzung vorzunehmen, ob ein Tatbestandsmerkmal erfüllt ist, ist hingegen nicht zulässig. Nachdem weder BF Limited noch irgendjemand sonst in der Lage ist, verlässlich zu bestimmen, ob an einem Glücksspiel von Österreich aus teilgenommen wurde, kann rechtlich nicht angenommen bzw geschätzt werden, dass eine solche Teilnahme stattgefunden hat. Daher darf auch die statistische Annahme, dass bei einem Teil der Glücksspiele die Teilnahme von Österreich aus stattgefunden hat für eine Steuerberechnung aufgrund von Schätzungen nicht als ausreichend betrachtet werden, um eine mögliche Abgabenverbindlichkeit von BF Limited feststellen zu können.

Eine Abgabe, bei der das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung von vornherein weder vom Abgabepflichtigen noch von der Abgabenbehörde festgestellt werden kann, begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Nichtsdestotrotz ist eine Schätzung hinsichtlich des Vorliegens oder Nicht-Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung einer Abgabe nicht zulässig. Nach der Rechtsprechung ist es unzulässig, Einkünfte im Schätzungsweg einer bestimmten Einkunftsart zuzurechnen, ohne dass die Abgabenbehörde in einem mängelfreien Verfahren das Vorliegen dieser Einkunftsart festgestellt hat (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Demnach hat die Abgabenbehörde zunächst in einem mängelfreien Verfahren das Vorliegen der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung (z.B. das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit oder eben das Vorliegen der „Teilnahme vom Inland aus“) zu ermitteln und festzustellen, bevor sie eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornimmt.

Da die Abgabenbehörde nicht zur Schätzung über das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung berechtigt ist, ist die Schätzung hier unzulässig.

Ergänzend sei noch erwähnt, dass das Wesen einer Selbstberechnungsabgabe ad absurdum geführt wird, wenn die Selbstberechnung von vornherein gar nicht möglich ist. Außerdem steht dieses Vorgehen im Widerspruch dazu, dass die Schätzung nach § 184 BAO immer nur die ultima ratio sein soll (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148).

Aufgrund der oben dargelegten Gründe (Unmöglichkeit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage aufgrund der Teilnahme vom Inland aus sowohl für die Behörde als auch für den Abgabepflichtigen) erfolgte die Meldung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 09/2014 mit EUR 0,00.

Wir stellen den

Antrag

auf Bescheiderteilung gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO hinsichtlich der Glücksspielabgabe für den Zeitraum September 2014.“

Dem Antrag angeschlossen wurde ein Formular GSp 50-EDV „Abrechnung über Glücksspielabgabe Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge gemäß § 59 Abs. 3 Glücksspielgesetz“, in der die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 09/2014 mit € 0,00 berechnet wurde.

Die Selbstanzeige vom 30. September 2014, auf die im Antrag der Bf. gemäß § 201 BAO hinsichtlich der Berechnungsmethode Bezug genommen wurde, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„Die BF Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung maltesischen Rechts, die sich auf Online-Glücksspielprodukte (Video-Poker, Black Jack, Casino oder sonstigen Tischspielen) spezialisiert hat. Gemäß dem Handelsregistrauszug vom xxxxx weist die BF Limited die Eintragungs-Nr. ***** auf. Die BF Limited ist durch die maltesische Regulierungsbehörde für Lotterie- und Glücksspiel (Lotteries and Gaming Authority of Malta) lizenziert und verfügt unter den über folgende Lizenzen: *****. Der Firmensitz des Unternehmens befindet sich in Malta und hat die folgende Postadresse: *****. Die BF Limited gehört zur BF-Gruppe an deren Konzernspitze die an der Börse in ORT gelistete BF & Co AB ist (...). Am Sitz des Unternehmens werden nach den dort geltenden Vorschriften auch Abgaben entrichtet. Die in der Folge dargestellten Sachverhalte mit Bezug zu Österreich sind somit bereits in der Bemessungsgrundlage in Malta enthalten.*

Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen (vgl. Beilage I) der BF Limited kommen die auf der Plattform www.NAMEBF.com angebotenen Spielprodukte vertraglich am Firmensitz von BF Limited, somit in Malta zustande - sie gelten hier als abgegeben und angenommen. Im Falle von Streitfällen oder Anspruchsforderungen im Zusammenhang mit von der BF Limited angebotenen Spielen unterliegen diese der Rechtsprechung von Malta (s. AGB, Pkt. 14).

Durch die GSpG-Novelle 2008, BGBl I 54/2010 (kundgemacht am 19.07.2010) sowie durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 11 1/210 (kundgemacht am 30.12.2010) kam es zur Anpassung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG, die ab 01.01.2011 auch eine Abgabe iSd § 2 Abs. 2 FinStrG darstellt. Soweit die BF Limited davon betroffen ist, wurde damit die „Teilnahme vom Inland aus“ (vgl. § 57 Abs. 2 GSpG ab 1.1.2011: „Ausspielungen [...], an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt [...]“ zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für die Glücksspielabgabe nach dem GSpG.

Um den allfälligen abgabenrechtlichen Verpflichtungen unseres Klienten nach § 57 Abs. 2 GSpG (idF Bundesbegleitgesetz 2011) nachzukommen - nicht zuletzt auch um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden - hat unser Klient, die BF Limited, eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011-08/2014 vorgenommen, die wir im Rahmen einer Selbstanzeige wie folgt offen legen.

In der Berechnung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 01/2011-08/2014 enthält die Schätzung auf Grundlage der Angaben Dritter betreffend Bruttospielerträge von

Kunden, die auf der Österreich-Version der Internet-Seite von BF registriert sind und die im Management reporting System als Österreicher ausgewiesen werden.

Zur Nutzung des Glücksspielangebotes der BF Limited muss sich der Kunde zunächst bei der BF Limited, hier im Speziellen auf der Plattform www.NAMEBF.com, registrieren. Im Rahmen dieses Registrierungsvorganges hat der Kunde insbesondere seinen Wohnort bekanntzugeben, wobei er angewiesen wird, diese Daten korrekt und vollständig anzugeben (s. AGB, Pkt. 3.1.3). Als ein international agierendes Internetunternehmen im Bereich des Glücksspiels ist BF Limited besonders bemüht diese Registrierungsdaten der Neukunden genau zu ermitteln. BF Limited ist befugt ein Kundenkonto so lange zu sperren oder dessen Nutzung einzuschränken, bis die entsprechenden Überprüfungsmaßnahmen zur Zufriedenheit abgeschlossen sind, wobei jeder Kunde nur ein Kundenkonto eröffnen.

Nach dem GSpG entsteht die Abgabepflicht für die Jahresbruttospieleinnahmen unter anderem dann, wenn die Teilnahme an den einzelnen Spielen vom Inland aus erfolgt. Allerdings wird weder im Gesetz selber noch in den Materialien oder in Rechtsauskünften des BMF erläutert, wie der Abgabepflichtige bei Ausspielungen, die über das Internet erfolgen, die Teilnahme vom Inland aus festzustellen hat. Der BF Limited ist kein technisches Verfahren bekannt, das diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches in Österreich ausreichender Sicherheit gewährleisten würde.“

3. ergänzender Schriftsatz vom 21.10.2014

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 21. Oktober 2014 teile die Bf. dem FA mit, dass auf Grund eines Eingabefehlers eine elektronische Mitteilung hinsichtlich der Glücksspielabgabe 09/2014 mit einem Betrag an Glücksspielabgabe in Höhe von EUR 426.894,80 elektronisch mittels Finanzonline übermittelt worden sei. Es sei jedoch beabsichtigt gewesen, die Glücksspielabgabe für den Monat 09/2014 mit EUR 0,00 elektronisch über Finanzonline an das Finanzamt zu melden und den genannten Betrag lediglich als eine mögliche Berechnungsmethode der Glücksspielabgabe offenzulegen.

4. Ermittlungen durch das Finanzamt - Außenprüfung

In der Folge führte das FA bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch. Gegenstand der Prüfung war die Glücksspielabgabe im Zeitraum 1. September 2014 bis 30. September 2014.

Im Zuge dieser Außenprüfung überreichte die Bf. dem FA ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen sowie eine Exel-Datei mit der Bezeichnung „Summary Sept14neu“.

4.1. Niederschrift vom 13.1.2015

Nach Überprüfung der überreichten Daten nahm das FA am 13. Jänner 2015 eine Niederschrift über die Schlussbesprechung auf, in der ua. folgende Prüfungsfeststellungen enthalten sind:

„Als Bemessungsgrundlage werden die Nettospielumsätze der auf der österreichischen Subseite registrierten Teilnehmer herangezogen. Hierbei ergibt sich, dass es mehr Auslandstage von Österreichern gibt als Inlandsaufenthalte von Personen, die in anderen Märkten der Abgabenschuldnerin registriert sind. Daher ergibt sich eine Reduktion der Nettospielumsätze.

Um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, wurden bei den durchschnittlichen Nettospielumsätzen der jeweiligen Kunden Abschläge berücksichtigt. (siehe UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11).

Ein Abschlag von 16% wurde glaubhaft gemacht.

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

...

Da die Behörde keine über die der Abgabenschuldnerin zur Verfügung stehenden Daten hinaus gehende Daten besitzt, bzw. die Möglichkeit auf solche zuzugreifen nicht hat, kann die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden.

...

Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf.

Wenn auch die Schätzmethode im Ergebnis sich nicht vollständig mit „Teilnahme vom Inland aus“ decken wird, so stellt sich die Schätzungsmethode der Abgabenschuldnerin als die für die Abgabebehörde plausibelste dar. Eine Schätzung, die genau tatsächlichen Werten entspricht, wird es nicht geben. 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.“

In einer Beilage zur Niederschrift wurde rechnerisch dargestellt, wie die Bemessungsgrundlage für 09/2014 ausgehend von einem Betrag von € 1.341.753,91 und einem Abschlag von 16% mit € 1.127.073,02 ermittelt wurde und wurde der

Abgabebetrag dann mit 40% davon, ds € 450.829,21 angegeben. Zum Abschlag wurde in der Beilage angemerkt:

„Bekanntgabe durch Abgabepflichtigen auf Grund äußeren Betriebsvergleiches marktführender Unternehmen“

Bei Aufnahme dieser Niederschrift war dem Prüfungsorgan das Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 betreffend Wettgebühr noch nicht bekannt.

4.2. Niederschrift vom 9.3.2015

In der Folge nahm das Finanzamt am 9. März 2015 neuerlich eine Niederschrift über die Schlussbesprechung auf in der folgende Prüfungsfeststellungen getroffen wurden:

„Der Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurde innerhalb der Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Die Festsetzung hat daher gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO zwingend zu erfolgen.

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG unterliegen Ausspielungen gemäß § 12a leg. cit. (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt werden, einer Glücksspielabgabe von 40 VH der Jahresbruttospieleinnahmen. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Gemäß § 12a Abs. 1 GSpG sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt, und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt, sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.

„Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Spieler im Moment der Spielteilnahme physisch im Inland befindet. Der Gesetzgeber hat nicht vorgegeben, wie die Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat.

Die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ ist ihr überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. Laut der Abgabepflichtigen ist ihr kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde.

Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Spielteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u. ä.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnausszahlung anhand der bekannt gegebenen Daten erfolgt, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen.

„BF betreibt eine Webseite, die sich in einzelne Operator-Seiten (Subsites) gliedert. Diese Operator-Seiten zielen auf einen gewissen Markt ab, Aufmachung, Bilder und Inhalte sind auf regionale Marktgegebenheiten angepasst. In der Folge beziehen sich die österreichischen Registrierungen auf jene, die bei erstmaliger Anmeldung den vorgeschlagenen österreichischen Operator gewählt haben oder diesen gesondert ausgewählt haben. Eine Änderung der Zuordnung zu einem Operator nach Registrierung ist nicht möglich.“

Die Registrierung auf der österreichischen Subsite wird der Registrierung mit inländischer Wohnadresse gleichgesetzt.

Auch Live-Pokerspiele sind elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG. Bei Onlinepoker erfolgt die Teilnahme unmittelbar durch den Spieler über ein elektronisches Medium, und es wird unzweifelhaft das Spielergebnis über elektronische Medien zur Verfügung gestellt. Jedenfalls erfolgt die zufallsabhängige Zuteilung der Karten zentralseitig, dies führt ja letztlich zur Spielentscheidung, und es liegt somit eine zentralseitige Herbeiführung der Entscheidung über das Spielergebnis vor. Das Gesetz verlangt ja lediglich, dass das Ergebnis des Spiels zentralseitig herbeigeführt wird. Das bedeutet in weiterer Folge, dass Ausspielungen in dieser Art und Weise gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind. Folgt man der Definition des § 57 Abs. 5 GSpG, entspricht dies dem Entry Fee bzw. Tischgeld bei Spielteilnahme bzw. dem Verdienst.

Ausgangsbasis für die Besteuerung sind die Jahresbruttospieleinnahmen aus Ausspielungen, bei denen eine Teilnahme erfolgte und es wird somit die „Teilnahme vom Inland aus“ besteuert.

Dies ist aber nicht gleichzustellen mit den Ausspielungen, bei denen eine Teilnahme erfolgte.

Als Bemessungsgrundlage werden die Jahresbruttospieleinnahmen der auf der österreichischen Subseite registrierten Teilnehmer mit einer inländischen Erstregistrierung, die von der Abgabenschuldnerin bekannt gegeben worden sind, herangezogen. Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Auch Indizienbeweise (mittelbare oder indirekte Beweise) kommen in Betracht (zB Stoll, BAO, 1759; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 167 Rz 76 ff). Hierbei wird von Indizien (erwiesenen Hilfsstatsachen) mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache geschlossen (zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0109; 17.10.2010, 2007/13/0078; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) stellte die Abgabenbehörde fest, dass vom Inland aus an Glücksspielen teilgenommen wurde.

Hierbei wurde die Registrierung des "Users" auf der österreichischen Subseite als Indiz dafür genommen, dass sich der Teilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Dies auch insbesondere deswegen, da wie oben ausgeführt, Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot die Registrierung als User ist, für die Registrierung der Spielteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u. ä.) richtig und vollständig auszufüllen hat und da die Gewinnausszahlung anhand der bekannt gegebenen Daten erfolgt, anzunehmen ist, dass diese den Tatsachen entsprechen.

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014 zu Zl. 2013/16/0085 ausgeführt:

„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258), Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden."

Dem Verwaltungsgerichtshof folgend wird daher von Seiten des Finanzamtes die Registrierung mit inländischer Registrierung als geeigneter Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus angesehen, da Seitens der Abgabenschuldnerin auch nicht im konkreten einzelnen Wett(Glücksspiel-)fall entgegen getreten werden konnte.

Als Bemessungsgrundlage werden daher die Jahresbruttospieleinnahmen der auf der österreichischen Subseite registrierten Teilnehmer mit einer inländischen Wohnanschrift, die von der Abgabenschuldnerin bekannt gegeben worden sind, herangezogen.

Dem Vorbringen der Antragstellerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Abgabenbehörde hat die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie von dieser anzuwenden.

TZ.5.: Zusammenstellung der Rechtsvorgänge und Berechnungen:

Siehe Beilage! Die Beilage stellt einen integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Niederschrift dar.

...

Diese Niederschrift ersetzt die Niederschrift vom 13.1.2015.

Das Ersetzen der Niederschrift vom 13. Jänner 2015 war erforderlich, da der Verwaltungsgerichtshof (20. November 2014, 2013/16/0085) entschieden hat, dass die bisherige, der UFS-Rechtsprechung folgende Verwaltungspraxis der Schätzung gemäß § 184 BAO rechtswidrig ist. Der VwGH hat klargestellt, dass die Registrierungsadresse als Indizienbeweis ausreicht. Die Berechnung des Abgabepflichtigen war weitgehend

im Einklang mit der bisherigen Verwaltungspraxis, die Nachforderung resultiert aus der Änderung der Verwaltungspraxis aufgrund der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.“

[...]

[...]

Die genannte Beilage enthält folgende Angaben:

[...]

[...]

<i>Turnover</i>		26.668.639,14
<i>Minus Payout</i>		25.615.181,23
		1.053.457,91
<i>plus SPIELEANBIETER2</i>		288.296,00
		1.341.753,91
		1.341.754
1.341.753,99	<i>dv 40%</i>	536.701,44 GSpA

Bemessungsgrundlage:

Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs. 2 GSpG)

Einsätze abzüglich Gewinne eines Kalenderjahres (§ 57 Abs. 5 GSpG)

Demzufolge sind die Kosten (Net Jackpot Costs) nicht abzugsfähig.“

5. Glückspielabgabebescheid

Mit Glücksspielabgabebescheid vom 30. März 2015 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. gemäß § 201 BAO die Glücksspielabgabe für September 2014 mit € 536.701,44 fest und hielt im Spruch fest, dass der selbstberechnete Betrag € 426.894,80 betragen hat.

Zur Berechnung der Glücksspielabgabe enthält der Bescheid folgende Angaben:

„Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession nach S 14 GSpG:

Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 40,00 % von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 1.341.753,59 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 536.701,44 €.

Die Bescheidebegründung lautet wie Folgt:

„Der Antrag auf Festsetzung gem. § 201 BAO wurde innerhalb der Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht. Die Festsetzung hat daher gem. § 201 Abs. 3 Z 1 BAO zwingend zu erfolgen.

Die detaillierte Begründung ist der Niederschrift vom 9.3.2015 zu entnehmen.“

6. Beschwerde

Die dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde enthält ua. folgende Zusammenfassung:

„1. Die gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung und Einhebung von Glücksspielabgaben. Dabei sind aber nicht bloß - ja nicht einmal überwiegend - abgabenrechtliche Aspekte wesentlich. Vielmehr sind verfassungsrechtliche Bedenken sowie unionsrechtlichen Aspekte - hier wiederum die Verletzung der Dienstleistungsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit sowie der Verstoß gegen das harmonisierte MwSt-System maßgeblich.

Zum besseren Verständnis und als Einleitung zu den weiter unten näher ausgeführten Überlegungen soll bereits an dieser Stelle ein Überblick über die wesentlichen Argumente, auf die die Beschwerdeführerin ihre Beschwerde stützt, gegeben werden.

1.1. Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides - Verfahrensmängel

1.1.1 Nach § 57 Abs 2 GSpG unterliegen Glücksspiele in Form von elektronischen Lotterien (§ 12a Abs 2 GSpG) einer Glücksspielabgabe von 40% der Jahresbruttospielleinnahmen, wenn die Teilnahme an diesen Glücksspielen vom Inland aus erfolgt.

1.1.2 Was so eindeutig klingt, ist es in der Praxis keineswegs! Denn unter welchen Umständen eine Teilnahme vom Inland aus vorliegt, bestimmt das Gesetz ebenso wenig, wie eine „Teilnahme vom Inland aus“ mit Bestimmtheit festgestellt werden kann. Tatsächlich lässt sich bei Online-Glücksspielen - mit wirtschaftlich vernünftigen, technisch möglichen und rechtlich zulässigen Mitteln - nicht feststellen, ob sich der Spieler im Zeitpunkt des Spieles im In- oder im Ausland aufhält.

1.1.3 Die Unmöglichkeit bei Online-Glücksspielen den Aufenthaltsort des Spielers bei jedem einzelnen Glücksspiel direkt festzustellen, hat auch der VwGH anerkannt, jedoch in seinem Erkenntnis ZI 2013/16/0085 vom 20.11.2014 ausgesprochen, dass die Registrierungsadresse des Spielers und die IP-Adresse einen tauglichen Indizienbeweis zur Ermittlung des Tatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“ darstellen würden. Freilich ist Voraussetzung dafür, dass Registrierungsadresse und IP-Adresse auf das gleiche Ergebnis, nämlich „die Teilnahme vom Inland aus“ hinweisen. Die Behörde erster Instanz hat die Glücksspielabgabe für September 2014 alleine nach Maßgabe einer inländischen Registrierung der Spieler als einzigem „Indiz“ festgesetzt. Die Registrierung ist jedoch aus

den noch darzulegenden Gründen kein Indizienbeweis für die Teilnahme des Kunden am Glücksspiel vom Inland aus; zudem handelt es sich lediglich um ein Indiz.

1.1.4 Zudem hat die belangte Behörde alle Kunden, die über die österreichische Sub-Plattform („AT-Operator“) von BF Glücksspiele getätigt haben, als Kunden mit inländischer Registrierungsadresse qualifiziert, obwohl seitens der Beschwerdeführerin offengelegt wurde, dass im AT-Operator aufgrund einer durch das System automatisch vorgenommenen Zuordnung auch Kunden mit Wohnadressen in Deutschland und der Schweiz enthalten sind. Jedenfalls auf die Jahresbruttospieleinnahmen mit diesen im AT-Operator enthaltenen Kunden mit nicht-österreichischer Wohnadresse hätte die belangte Behörde nach ihrer eigenen Systematik keine Glücksspielabgaben festsetzen dürfen.

1.1.5 Die Beschwerdeführerin hat im Verfahren offengelegt, dass die Registrierung von Kunden im AT-Operator über eine vom System nach der Mobilnummer des Kunden vorgeschlagene Vorauswahl bestätigte Staatenauswahl zugunsten von Österreich als Registrierungsstaat vorgenommen wird. Der Kunde ist jedoch an diese Vorauswahl des Registrierungsstaates nicht gebunden und kann stattdessen frei einen anderen Registrierungsstaat wählen. Diese Auswahl des Registrierungsstaates zugunsten Österreich entscheidet dann über die Zuordnung des Kunden zum AT-Operator.

1.1.6 Schließlich hat die Beschwerdeführerin dargelegt, dass ein Kunde die Registrierungsadresse nur bei seiner erstmaligen Registrierung als Kunde bekannt geben muss, die Registrierung als Kunden des AT-Operators danach aber unverändert bleibt und auch vom Kunden - etwa bei Wohnsitzwechsel - nicht selbständig, sondern nur über die Mittwirkung des „Customer-Supports“ der Beschwerdeführerin geändert werden könnte. Selbst in dem Fall, dass die Registrierungsadresse des Kunden nachträglich geändert wird, verbleibt der Account und damit der Kunde im AT-Operator. Es entsteht für den Kunden auch keinerlei Vorteil, wenn er seine Registrierungsadresse anpasst, weil die Beschwerdeführerin die Postanschrift in keinerlei Weise, etwa für die Zusendung von Waren, verwendet. Da es einen Aufwand darstellt, den Customer Support der Beschwerdeführerin zu kontaktieren, um die Registrierungsadresse zu ändern, sehen wohl die meisten Kunden davon ab, ihre Adresse zu aktualisieren, insbesondere wenn sie meinen, dass sie die neue Anschrift nur vorübergehend haben werden. Die Registrierungsadresse sagt somit über den tatsächlichen Wohnsitz oder Aufenthalt des Kunden - noch dazu im Zeitpunkt der Teilnahme am Spiel - nichts aus.

1.2. Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot (Art 18 B-VG)

1.2.1 Art 18 Abs I B-VG erfordert eine inhaltlich ausreichende Bestimmtheit von Gesetzen. Diesem verfassungsrechtlich geforderten Bestimmtheitserfordernis hat der Gesetzgeber des § 57 Abs 2 GSpG nicht Rechnung getragen, wenn er dort die Glücksspielabgabepflicht (auch) für Online-Glücksspiele an die „Teilnahme von Inland aus“ knüpft, der gesetzliche Tatbestand aber gar nicht regelt, ob es auf den physischen Aufenthaltsort des Spielers ankommt oder ob für die Teilnahme vom Inland aus auf technische (IP-Adressen, Internet-Einwahlpunkte, SIM-Karte etc) oder gar auf

wirtschaftliche Anknüpfungspunkte (Einzahlungen/Auszahlungen über Kreditkarten über österreichische Banken) abzustellen ist. Je nachdem welcher Anknüpfungspunkt gewählt wird, ergeben sich ganz andere abgabenrechtliche Konsequenzen!

1.2.2. Sofern es auf den physischen Aufenthaltsort des Spielers ankommt, kann dieser aber mit zulässigen und verhältnismäßigen Mitteln gar nicht festgestellt werden. Die Schätzung dieses Tatbestandselements nach § 184 BAO durch die Abgabenbehörden ist unzulässig. Die Registrierungsadresse ist statisch und schon deshalb ungeeignet, den physischen Aufenthaltsort eines Online-Spielers - da ja die Bruttospieleinnahme aus jedem einzelnen Spiel den Steuergegenstand bildet (!) - bei jedem einzelnen Spiel zu identifizieren. Im Übrigen wäre auch die IP-Adresse für eine Ortsbestimmung derart unzuverlässig, dass sie gleichfalls als Indizienbeweis für die „Teilnahme vom Inland aus“ untauglich ist. Im Ergebnis bedeutet dies, dass das Tatbestandselement der „Teilnahme vom Inland aus“ eben gar nicht festgestellt werden kann. Dass ein Abgabentatbestand bei einer Selbstbemessungsabgabe vom Abgabenschuldigen nicht selbst ermittelt werden kann, ist schon deshalb verfassungswidrig, weil sich damit die Selbstbemessungsabgabe ad absurdum führt. Aber auch die Abgabenbehörde kann bei Festsetzung der Glücksspielabgabe das für die Abgabenschuldigkeit entscheidende Tatbestandselement der „Teilnahme vom Inland aus“ nicht feststellen. Dies hat zur Konsequenz, dass der Abgabenschuldige auch nicht einmal überprüfen kann, ob die Abgabensatzung durch die Abgabenbehörde richtig ist.

1.2.3 Eine ähnliche Problematik, wie im Anwendungsbereich des § 57 Abs 2 GSpG, besteht im Umsatzsteuerrecht im Zusammenhang mit der Festlegung des Leistungsortes bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen. Dort trifft der Gesetzgeber allerdings eine klare gesetzliche Regelung und bestimmt den Leistungsort mit dem Wohnsitz, dem Sitz oder dem gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers, soweit die Leistungen an einen Nichtunternehmer erbracht werden. Im Umsatzsteuerrecht werden eine Vielzahl von unterschiedlichen Kriterien normiert, nach welchen in Abhängigkeit der Leistungsart und der technischen Einrichtung, über die die Leistung erbracht wird, der Leistungsort vermutet wird. Ferner werden jene Kriterien normiert, mit denen die Vermutung des Leistungsortes widerlegt werden kann. Die umsatzsteuerrechtliche Regelung sowie das Regelungskonzept sind insoweit klar. Sollte die Behörde bescheidenmäßig eine unrichtige Entscheidung über den Leistungsort treffen, kann der Rechtsunterworfenen dagegen mit Beschwerde vorgehen und den Gegenbeweis antreten. Im Anwendungsbereich des § 57 Abs 2 GSpG hingegen gibt es keine klare gesetzliche Regelung und Anknüpfung des Tatbestandselementes „Teilnahme vom Inland aus“ und kann - weder die Behörde noch der Steuerpflichtige - einen Beweis über dieses Tatbestandsmerkmal erbringen.

1.3. Unionsrechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch das unzulässige Glücksspiel-Monopol in Österreich

1.3.1 Die Beschwerdeführerin ist eine in Malta aufrecht bestehende Gesellschaft. Sie verfügt über von der Malta Gaming Authority (MGA) ausgestellte Lizenzen, auf

deren Grundlage sie Glücksspiele im Internet anbietet. Das Glücksspielangebot der Beschwerdeführerin kann auch von Österreich aus genützt werden.

1.3.2 In Österreich wurde bislang nur eine Konzession für das Anbieten und Durchführen von Online-Glücksspielen - nämlich an die Österreichische Lotterien Gesellschaft mbH („ÖLG“) mit dem Sitz in Wien („win2day“) - vergeben, auf deren Grundlage nach den Bestimmungen des österreichischen Glücksspielgesetzes Online-Glücksspiele in Form von elektronischen Lotterien (§ 12a Abs 2 GSpG) (im Folgenden „Online-Glücksspiele“) angeboten werden dürfen. Für das Online-Glücksspiel besteht daher in Österreich ein Monopol.

1.3.3. Dieses Monopol für Online-Glücksspiele verletzt - wie unter Punkt 4.9.2 gezeigt wird - die durch das Unionsrecht gewährleisteten Grundfreiheiten des freien Dienstleistungsverkehrs und der freien Niederlassung. Dies deshalb, weil das Monopol für Online-Glücksspiele nicht zur Erreichung anerkannter Ziele, wie Spielerschutz oder Unterbindung von kriminellen Handlungen erforderlich ist und sich der einzige Konzessionär auch nicht kohärent mit solcherart für einen beschränkten Marktzutritt anerkannten Zielen verhält.

1.3.4. So macht der Konzessionär win2day massiv für sein Angebot an Glücksspielen Werbung in Print-, Online- und TV-Medien, bringt laufend neue Glücksspiele auf den Markt und tritt selbst auf ausländischen Märkten auf. Der OGH hat in seinem Beschluss in der Rechtssache 2 Ob 243/12t vom 27.11.2013 umfassend die Rechtsprechung des EuGH zu jenen Kriterien dargelegt, die ein nationales Glücksspielmonopol erfüllen muss, damit es mit dem Unionsrecht in Einklang steht und hat dem LG Linz in diesem Verfahren aufgetragen, zu prüfen, ob das österreichische Monopol den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Das LG Linz hat im fortgesetzten Verfahren - wenngleich noch nicht rechtskräftig - die Ansicht vertreten, dass das österreichische Glücksspielmonopol die unionsrechtlichen Vorgaben nicht erfüllt! (LG Linz GZ:XXX).

1.3.5 Teil dieses im Widerspruch zum Unionsrecht stehenden Online-Glücksspielmonopols sind die Bestimmungen zur Glücksspielabgabe (§§ 57 GSpG). Diese Bestimmungen sehen vor, dass ausländische Anbieter selbst dann eine Glücksspielabgabe an die österreichischen Abgabenbehörden abzuführen haben, wenn sie über keine österreichische Konzession zur Durchführung von Online-Glücksspielen verfügen. Da nur eine einzige Konzession zur Durchführung von Online-Glücksspielen vergeben wurde, und zwar an ein österreichisches Unternehmen - sind alle ausländischen Anbieter aus dem Blickwinkel des österreichischen Glücksspielgesetzes zwar illegale Anbieter, aber gern gesehene Steuerzahler! Dem nicht genug: Bemisst und meldet der im Ausland ansässige Anbieter von Online-Glücksspielen die österreichischen Glücksspielabgaben nicht oder nicht richtig, macht er sich nach dem Finanzstrafgesetz (FinStrG) strafbar!

1.4 Die Glücksspielabgabe verstößt gegen das harmonisierte Mehrwertsteuersystem

1.4.1 Nach Art 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) dürfen die Mitgliedstaaten auf Spiele und Wetten

Steuern und Abgaben beibehalten oder einführen, sofern diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Der EuGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, welche Kriterien eine Abgabe aufweisen muss, um eine Mehrwertsteuer darzustellen (zB Rs C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Rs. „Bergandi“ (C-252/86), „Banca Popolare di Cremona“ (C-475/03), Rs „Dansk Denkavit“ (C-200/90), Rs „Pelzl“ (C-338/97).

1.4.2 Die Glücksspielabgabe erfüllt alle Kriterien, die das Unionsrecht für eine Mehrwertsteuer fordert. Die Glücksspielabgabe weist daher unionsrechtlich den Charakter einer Mehrwertsteuer auf und verstößt gegen das unionsrechtlich harmonisierte Mehrwertsteuersystem.

1.5 Resümee

Zusammenfassend lässt sich das Konzept des österreichischen Gesetzgebers wie folgt beschreiben:

- Anbieter von Glücksspielen aus dem Ausland werden vom österreichischen Markt durch ein unionswidriges Glücksspielmonopol ausgeschlossen. Sie haben gar keine Möglichkeit, eine Konzession für das Anbieten und Durchführen von Online-Glücksspielen zu erhalten.*
- Trotz ihrer aus Sicht des österreichischen Rechts verbotenen Tätigkeit in Österreich sind die ausländischen Anbieter von Online-Glücksspielen verpflichtet, die Glücksspielgaben spätestens am 20. Tag eines jeden Monats dem Finanzamt selbst zu bemessen und in der Folge zu bezahlen.*
- § 57 Abs 2 GSpG normiert nicht den Anknüpfungspunkt, an dem die „Teilnahme vom Inland aus“ am Glücksspiel festgemacht werden soll; jedenfalls fehlt in den die Glücksspielabgabe normierenden Bestimmungen eine mit § 3a Abs 13 UStG vergleichbare Bestimmung, die normiert, dass bei elektronischen Leistungen der Leistungsort durch den Wohnsitz, den Sitz oder den gewöhnlichen Aufenthaltsort des Leistungsempfängers bestimmt wird.*
- Sofern es auf den physischen Aufenthaltsort des Spielers ankommt, sind die Anbieter von Online-Glücksspielen jedoch gar nicht in der Lage mit verhältnismäßigen und rechtlich zulässigen Maßnahmen den Aufenthaltsort des Spielers im Zeitpunkt jeder einzelnen Spielteilnahme zu ermitteln.*
- Bemisst der ausländische Anbieter die Glücksspielabgabe nicht und stellt er auch keinen Festsetzungsantrag, macht er sich nach den Bestimmungen des FinStrG strafbar.*
- Auch die Abgabenbehörde ist nicht im Stande ihrer Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Festsetzung der Glücksspielabgaben für Online-Glücksspiele zu entsprechen, weil auch sie nicht feststellen kann, ob sich der Spieler im Zeitpunkt der Teilnahme an jedem einzelnen Spiel in Österreich aufhält.*
- Zudem belastet die Glücksspielabgabe den Anbieter von Online-Glücksspielabgaben entgegen dem harmonisierten Mehrwertsteuersystem, das eine Umsatzsteuerbefreiung vorsieht, mit einer der Umsatzsteuer gleichkommenden Abgabe.“*

Nach der anschließenden Darstellung des Verfahrensganges und des Sachverhaltes wird von der Bf. zu den einzelnen Beschwerdepunkten ausführlichst dargelegt (die Beschwerde besteht insgesamt aus 59 Seiten), weshalb - ua. aus verfassungsrechtlichen und aus unionsrechtlichen Gründen - keine Glückspielabgabepflicht bestehe.

Dazu wurde von der Bf. ein Antrag auf Normenprüfung an den VfGH (weil § 57 Abs. 2 GSpG mit einer verfassungswidrigen Unbestimmtheit im Sinne des Art 18 B-VG behaftet sei) und auf Vorlage an den EuGH (mit der Vorlagefrage, ob § 57 Abs. 2 GSpG gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art 749 AEUV), gegen die Niederlassungsfreiheit (Art 56 AEUV) oder gegen Art 401 MwStSystRL verstoße) angeregt.

Abschließend stellte die Bf. folgende Anträge (Hervorhebung durch das BFG):

„Keine Beschwerdevorentscheidung zu fällen und die gegenständliche Entscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a) BAO unverzüglich dem Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorzulegen;

der Beschwerde stattzugeben und den bekämpften Bescheid aufzuheben;

in eventu

- in Senatsbesetzung zu entscheiden, da der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zu den gegenständlichen Rechtsfragen fehlt;

u gemäß § 274 Abs 1 Z 1 lit a) BAO eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, damit die Beschwerdeführerin im Rahmen dieser den Registrierungsprozess und die technischen Details der Abwicklung von Glücksspielen über die von ihr betriebene Domain, www.NAMEBF.com, darlegen kann. Hierfür wird als Zeuge Herr EF, p.A. der Beschwerdeführerin, namhaft gemacht;

- im Sinne einer Stattgebung der gegenständlichen Beschwerde durch ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheids zu entscheiden.“

Der Beschwerde angeschlossen wurden als Beilagen ./1 bis ./9 folgende Beweismittel:

- Allgemeine Nutzungsbedingungen
- Tabellen über Einsätze, Gewinne, Anzahl der Spieler, Anzahl der Ausspielungen
- Tabellen über Anteil der Internetnutzung über mobile Betriebssysteme und Verteilung der Nutzung tragbarer Geräte mit mobilem Internetzugang
- Informationen über Geolocation über IP-Adressen
- Protokolle und Screenshots über Tests zu Geolocation.

7. Ergänzende Urkundenvorlage

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 17. Juni 2015 legte die Bf. zur Information eine (unverbindliche Übersetzung) der Beschwerde der Bf. vom 29. April 2015 an die

Europäische Kommission wegen Verletzung von Unionsrecht durch die Republik Österreich vor (bezeichnet als Beilage .10).

8. Beschwerdeentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 21. Oktober 2015 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung lautet auszugsweise wie folgt.

"Ad 1.1., 4.3., 4.4., 4.5. der Beschwerde:

*Wenn die Beschwerdeführerin (Bf.) vorbringt, dass ein **Verfahrensmangel** vorliege, weil die Glücksspielabgabe alleine anhand der Registrierung der Spieler festgesetzt wurde und es sich dabei um einen unzulässigen Indizienbeweis handle, wird dem entgegengehalten, dass gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe unterliegen. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt werden, 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.*

Ob die Teilnahme an einer Ausspielung vom Inland aus erfolgt, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren I10, § 33 TP 17 GebG Rz 7 sowie VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085).

Der Beschwerdeführerin ist nach eigenen Angaben kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und insbesondere mit der für das Entstehen eines Abgabenspruches notwendigen Sicherheit gewährleisten würde.

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

Auch der Indizienbeweis ist Vollbeweis, indem er, aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht (vgl. VwGH vom 21.02.2013, 2009/13/0258).

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

Als Bemessungsgrundlage wurden die von der Bf. bekannt gegebenen Jahresbruttospieleinnahmen herangezogen, welche durch die Teilnahme an Ausspielungen von in Österreich registrierten Kunden mit einer inländischen Wohnanschrift, bzw. Kunden welche Österreich als Registrierungsstaat ausgewählt haben („AT-Operator“) erwirtschaftet wurden. Wie der VwGH in oben zitiertem Erkenntnis ausgesprochen hat, stellt die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift ein Indiz dafür dar, dass sich der Teilnehmer im Inland befunden hat. Voraussetzung für die Teilnahme am Spielangebot ist die Registrierung auf der Plattform. Für die Registrierung hat der Teilnehmer persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnausszahlung anhand der bekanntgegebenen Daten vollzogen wird, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen.

Auch die Zuordnung der Ausspielung zu einer "inländischen IP-Adresse" kann ein Indiz sein. Jedoch wurde eine mögliche generelle Anknüpfung an die IP-Adresse schon deshalb nicht erwogen, da die Bf. keine entsprechenden Datensätze vorgelegt hat.

Ungeachtet dessen ist die IP-Adresse, wie die Bf. selbst ausführlich erläutert, aus verschiedensten Gründen ein wenig verlässliches Merkmal zu Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus.

Demzufolge käme das Finanzamt aufgrund der erhöhten Indizwirkung der bei der Registrierung angegebenen Wohnadresse auch in jenen (der Häufigkeit nach ungewissen) Fällen, in denen eine ausländische IP-Adresse verwendet wurde, zum Beweisergebnis, dass jene Teilnehmer, welche sich mit einer inländischen Wohnadresse registriert haben, vom Inland aus an der Ausspielung teilgenommen haben. Es wurden für konkrete Ausspielungen keine ausreichenden, diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien erbracht bzw. konnten keine ermittelt werden.

Ergänzend ist zu erwähnen, dass in diesem Zusammenhang auch jene Fälle, bei denen möglicherweise eine Teilnahme mit Auslandswohnadresse und einer inländischen IP-Adresse erfolgte, seitens des Finanzamts in Konsequenz zur soeben dargelegten Beweiswürdigung, als Teilnahme vom Ausland aus zu bewerten wären. Folgt man der Ansicht der Bf. so läge in einer derartigen Fallkonstellation mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine Inlandsteilnahme vor.

Auch gegen das Beschränkungsverbot wird nicht verstoßen. Es bleibt der Bf. unbenommen, beispielsweise dem Spielteilnehmer bei jedem Spiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorzuschalten, bei welchem bekannt gegeben werden muss, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Zu fragen, ob sich der Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Spiels im In- oder Ausland aufhält, stellt keinen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar (vgl. UFSW vom 20.11.2013, RV/2388-W/13). Es ist nicht grundsätzlich davon auszugehen, dass Spieler falsche Angaben machen.

Ad 1.2., 4.1., 4.6., 4.7., 4.8. der Beschwerde:

Dem Vorbringen der Bf., die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei wegen Verstoßes gegen das **Bestimmtheitsgebot** gemäß Art. 18 B-VG verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Behörde hat die Gesetze bis zu einer allfälligen Aufhebung zu vollziehen.

Auch werden die Ansichten der Bf. im Hinblick auf die Bestimmtheit der Regelung nicht geteilt. Der Tatbestand ist eindeutig - er ist erfüllt wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Der Tatbestand muss den Steuerpflichtigen nicht vorgeben wie sie den Aufenthaltsort der Spieler zu ermitteln haben. Die von der Bf. monierte Rechtsunsicherheit des gegenständlichen Steuertatbestandes ist daher nicht gegeben.

Weiters ist im Zusammenhang mit der Verfassungsmäßigkeit der Glücksspielabgaben auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofs (VfGH) vom 19.02.2015, E 293/2015, zu verweisen - der VfGH hat darin die Behandlung aufgrund von Aussichtslosigkeit abgelehnt, wörtlich wurde ausgeführt (Hervorhebung nicht im Original): „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs 2 GSpG sowie die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Die unter Punkt 4.7. der Beschwerde vorgebrachte Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, sowie die unter Punkt 4.8. vorgebrachte Verletzung des Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums werden aus der vermeintlichen Verfassungswidrigkeit des Gesetzes abgeleitet, wörtlich: „Daher müssen gesetzliche Regelungen, die auch an Fremde adressiert sind ganz allgemein sachlich sein. Eine Behörde verletzt daher den Gleichheitsgrundsatz, wenn sie gegenüber einem Fremden oder ausländischen Personen Willkür übt.“ (S. 43 der Beschwerde) bzw. „Auch die behördliche Verschreibung einer Abgabe stellt einen Eigentumseingriff dar. Nicht nur Enteignungsbestimmungen, sondern auch sonstige Eigentumseingriffe bedürfen daher einer präzisen gesetzlichen Umschreibung, eine analoge Anwendung ähnlicher Vorschriften ist nicht zulässig. Diesen strengen Anforderungen kann aber die hier einschlägige Norm § 57 GSpG nicht genügen“ (S. 46). Da es bei diesen zwei Punkten wiederum um die behauptete Unbestimmtheit des Gesetzes geht, wird auf die Ausführungen oben verwiesen. Weiters

wird festgehalten, dass die Behörde auf Grundlage der Gesetze und konform zur Rechtsprechung handelt. Es liegt kein willkürliches Handeln vor, dieses kann auch nicht aus einer allfälligen, nicht vom VfGH festgestellten Verfassungswidrigkeit des Gesetzes abgeleitet werden.

Ad 1.3., 1.4., 4.9. der Beschwerde:

Die Bf. bringt vor die Glücksspielabgaben seien aufgrund eines vermeintlichen Verstoßes gegen Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006, über das **gemeinsame Mehrwertsteuersystem**, unionsrechtswidrig. Dem wird entgegengehalten:

In Anbetracht der vom EuGH entwickelten Merkmale einer Mehrwertsteuer (allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird) kommt der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG nicht der Charakter einer Mehrwertsteuer zu.

Die Behauptungen die Glücksspielabgabe sei eine „allgemeine Verbrauchssteuer auf Dienstleistungen (S. 49 der Beschwerde), sie sei proportional zum „Preis“, werde vom Verbraucher getragen und beziehe sich auf den Mehrwert einer Dienstleistung (vgl. Vorsteuerabzug) sind vollkommen verfehlt. Die Glücksspielabgabe ist eine Art Rechtsverkehrssteuer auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge. Es gibt keinen Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung - der Einsatz des Spielers und der gegebenenfalls ausbezahlte Gewinn können nicht mit dem Preis für eine Leistung gleichgesetzt werden. Die Dienstleistung der Bf. besteht grundsätzlich in der Zurverfügungstellung der Glücksspiel-Software und Server - der einzelne Spieler („Verbraucher“) zahlt nicht den Preis für diese Leistung, er leistet einen Einsatz. Der Einsatz entspricht logischerweise nicht dem Unterschiedsbetrag zwischen Einsatz und Gewinn. Bei einer Einzelfallbetrachtung, d.h. der einzelnen abgeschlossenen Spielverträge, käme man zum Ergebnis, dass in gewissen Fällen Spieler keinen „Preis für die Dienstleistung“ zahlen, wenn sie mehr gewinnen als sie eingesetzt haben, und in anderen Fällen wiederum, wenn sie den ganzen Einsatz verlieren, dem Preis so hoch wäre wie der Einsatz - somit hinge der vermeintliche vom Spieler zu zahlende „Preis für die Dienstleistung“ vom Zufall ab. Da der Spieler einen Einsatz leistet und keinen Preis für eine Leistung zahlt, wird auch nicht, wie von der Bf. behauptet, die Glücksspielabgabe auf den Spieler (durch Vorsteuerabzug) übergewälzt.

Weiters bringt die Bf. vor die Glücksspielabgaben stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem **Glücksspielmonopol**, welches unionrechtswidrig sei

*und dürften daher nicht angewendet werden. Das Monopol verstoße gegen die **Dienstleistungen und Niederlassungsfreiheit**.*

Dem wird insbesondere entgegengehalten, dass entgegen dem Vorbringen der Bf., bei den Glücksspielabgaben keine conditio sine qua non im Verhältnis zum Glücksspielmonopol besteht. D.h. selbst eine allfällige Unionswidrigkeit der Monopolbestimmungen würde nicht 'zu einer Nichtanwendung der glücksspielabgabenrechtlichen Bestimmungen auf den gegenständlichen Sachverhalt führen.

Im Gegensatz zum Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG, welches unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängt (ohne Glücksspielmonopol keine Strafe), liegt bei den Glücksspielabgaben kein solches Verhältnis zum Glücksspielmonopol vor: „Würde man der Bf. folgen und gedanklich das Glücksspielmonopol „wegfallen lassen“, hätte die Bf. für sich noch nichts gewonnen, da das Glücksspielmonopol nur ein Bereich ist, der im Glücksspielgesetz – das nicht „Glücksspielmonopolgesetz heißt - geregelt ist“ (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012, sowie 02.02.2015, RV/7103459/2012). Die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen würden bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG (mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG), alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG.

Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG ist nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis § 59 GSpG, denn diese sind eine allgemeine Rechtsverkehrssteuer auf den Abschluss bestimmter Spielverträge, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung stehen.

Das Glücksspielmonopol ist vergleichsweise keine Grundlage für die Glücksspielabgabe, wie das System der Einheitsbewertung für einige Verkehrsteuern, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer ist, sondern eine Verwaltungstechnik um das Glücksspiel mit seinen Besonderheiten, wie Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche, Sportförderung und die Aufsicht über die Konzessionäre umfasst. Außerdem ist die Glücksspielabgabe keine strafrechtliche Sanktion, sondern eine Art „Rechtsverkehrssteuer“.

In der steuerrechtlichen Regelung des § 57 GSpG kann keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV, der die Bf. ausgesetzt wäre, erkannt werden. Die Anwendung des § 57 GSpG führt nicht zu einer unterschiedlichen Behandlung aus Gründen der Staatsangehörigkeit bei der Erbringung von Dienstleistungen.

Der Vollständigkeit halber, wird zur Kohärenz der österreichischen Glücksspielregulierung festgehalten:

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt ein Glücksspielmonopol eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar (vgl. dazu EuGH 15.9.2011, Rs. C-347/09, Dickinger und Ömer). Eine solche Beschränkung kann jedoch aus zwingenden

Gründen des Allgemeininteresses wie beispielsweise dem Ziel, ein besonders hohes Verbraucherschutzniveau, Betrugsverbeugung oder die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für das Spielen gerechtfertigt sein. Dies trifft im Fall der bestehenden Regelung im Glücksspielgesetz zu.

In seiner Entscheidung in der Rechtssache C-390/12, *Pfleger u.a.* hat der EuGH festgehalten, dass eine Regelung dann Art. 56 AEUV entgegen steht, wenn diese nicht wirklich das Ziel des Spielerschutzes oder der Kriminalitätsbekämpfung verfolgt und nicht tatsächlich dem Anliegen entspricht, in kohärenter und systematischer Weise die Gelegenheiten zum Spiel zu verringern oder die mit diesen Spielen verbundene Kriminalität zu bekämpfen.

In diesem Zusammenhang wird auf den „Glücksspiel - Bericht 2010-2013“ über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol verwiesen (veröffentlicht am 29.4.2014 auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen) in dem - anhand der Auswirkungen der Glücksspielreform 2010, insbesondere in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionserteilungen und Aufsicht - die kohärente Politik innerhalb des österreichischen Glücksspielmonopols dargestellt wird (vgl. den beiliegenden „Glücksspiel - Bericht 2010-2013“, der online auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen seit 29.4.2014 abrufbar ist unter: <https://www.bmf.gv.at/steuern/gluecksspiel—spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel-Bericht-2010-2013.html>).

In diesem Bericht wird die (Weiter-)Entwicklung des österreichischen Glücksspielgesetzes unter Heranziehung der aus der Rechtsprechung des EuGH ableitbaren Rechtssätze im Bereich Glücksspiel (vgl. dazu EuGH Rs. *Dickinger* und *Ömer* sowie EuGH vom 3.6.2010, Rs. C-258/08, *Ladbroke's Betting & Gaming Ltd.*) dargestellt.

Dem Bericht lässt sich unschwer entnehmen, dass Spielsucht und damit einhergehende Kriminalität in Österreich ein Problem darstellen (mit weiteren Nachweisen), und nur durch das bestehende gesetzliche Regelungswerk hintangehalten werden können.

Durch das bestehende Glücksspielmonopol (§ 3 GSpG) sollen die negativen Auswirkungen des Glücksspiels hintangehalten werden. Durch eine kohärente und systematische Regelung des Glücksspiels soll ein ausreichendes legales Spielangebot für Spieler gewährleistet werden, das vor allem den Spielerschutz, die Hintanhaltung der Ausbreitung der Spielsucht sowie Vorkehrungen gegen kriminelle Delikte im Zusammenhang mit Spielsucht hochhält.

Die Konzessionäre unterliegen einer strengen Aufsicht durch den Bundesminister für Finanzen, sowohl dahingehend ob sie sich im Rahmen der ihnen erteilten Konzession bewegen als auch ob sie keine expansionistische Politik betreiben bzw. die von ihnen durchgeführte Werbung maßvoll und strikt auf das begrenzt bleibt, was erforderlich ist, um die Verbraucher zu den genehmigten Spielnetzwerken zu lenken. Auf der anderen Seite wird konsequent gegen illegales Glücksspiel vorgegangen.

Die Behauptung der Bf. „Hinsichtlich des österreichischen Glücksspielmonopols liegen bereits zahlreiche EuGH-Entscheidungen vor, nach denen das Österreichische

Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist“, insbesondere unter Verweis auf die RS. Pfleger, C-390/12, (S. 54 der Beschwerde) ist nicht richtig.

Schließlich wird angemerkt, dass mittlerweile mehrere Gerichte die Vereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes geprüft und das österreichische Glücksspielmonopol für zulässig befunden haben; darin wird die Regulierung als kohärent befunden und ausgeführt, dass die vom Gerichtshof der Europäischen Union vorgegebenen Ziele in systematischer und konsequenter Weise verfolgt werden sowie, dass an der Unionsrechtskonformität der Regelungen des Glücksspielgesetzes keine Zweifel bestehen:

BFG:

- RS/7100015/2012 vom 21.11.2014

- RV/7103459/2012 vom 02.02.2015

[...].

Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

9. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht verwies die Bf. zunächst auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 29. April 2015 sowie das mit Schriftsatz vom 17. Juni 2015 erstattete weitere Vorbringen. Den Ausführungen des Finanzamtes in der BVE wurde folgendes entgegengehalten:

"1. Registrierungsadresse ist kein tauglicher Indizienbeweis

1.1 Unbestritten ist, dass nach dem Wortlaut von § 57 Abs 2 GSpG Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe unterliegen. Zutreffend ist ferner, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014 zu ZI 2013/16/0085 ausgesprochen hat, dass eine Schätzung des Tatbestandselementes „Teilnahme vom Inland aus“ durch die Abgabenbehörden unzulässig ist. Alle weiteren Schlüsse, die das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis zieht, sind jedoch unrichtig und daher Fehlschlüsse.

1.2. In dem genannten VwGH-Erkenntnis hat der VwGH keineswegs ausgesprochen, dass die Registrierungsadresse, welcher der Kunde angibt, als Indizienbeweis ausreicht, und einen Vollbeweis über den Ort der Spielteilnahme darstellt. Der VwGH hat vielmehr ausgesprochen, dass ein Indizienbeweis - wenn ein solcher nach den allgemeinen anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen und den in der Judikatur zum Indizienbeweis entwickelten Grundsätzen vorliegt - einen Vollbeweis begründen kann. Ein einzelnes Sachverhaltselement ist aber als Indizienbeweis niemals ausreichend. Immer braucht es für einen Indizienbeweis mehrere Kriterien, welche zusammen insgesamt inzidenter das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Tatbestandselementes beweisen. Der VwGH hat daher in seinem Erkenntnis gerade nicht ausgesprochen, dass die

Registrierungsadresse alleine einen dem Vollbeweis gleichkommenden Indizienbeweis ermöglicht. Indem die belangte Behörde die Registrierungsadresse alleine als Vollbeweis für den Ort der Spielteilnahme ansieht, behaftet sie die Beschwerdevorentscheidung sowie den bekämpften Bescheid mit einem Verfahrensmangel. Zudem haben die Abgabenbehörden in früheren Entscheidungen sogar selbst das Abstellen allein auf die Registrierungsadresse als „Aufruf zum Missbrauch“ angesehen, weil die Abgabepflicht alleine von den Angaben des Spielers abhängen würde. Insoweit wären hier Manipulationen Tür und Tor geöffnet. So heißt es etwa in der Berufungsentscheidung des UFSW, GZ RV 1071-W/12 vom 5.4.2013 unter Punkt 5, 2. Absatz „Ein alleiniges Abstellen auf den Ort der Registrierung des Wettteilnehmers, des Users, bei dem der Wohnort angegeben werden muss, ist für die 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‘ gleichgesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich wäre, dass ein mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus Online-Wetten abschließt“.

1.3. Immerhin räumt die belangte Behörde selbst ein, dass die IP-Adresse kein taugliches Indiz für den Ort der Spielteilnahme bei Online-Glücksspielen darstellen kann. Abgesehen davon, dass die IP-Adresse vom Spieleanbieter nach der Judikatur des EuGH gar nicht gespeichert werden darf, sodass sie auch für spätere Abgabenprüfungen gar nicht zur Verfügung steht, ist aus technischen Gründen die Zuordnung einer IP-Adresse zum konkreten Aufenthaltsort des Spielers nicht möglich.

1.4 Auch die Finanzverwaltung kann mit zulässigen Mitteln nicht feststellen, wo sich der Spieler im Zeitpunkt der Spielteilnahme aufhält. Dies lässt sich auch an anderen Beispielen festmachen. So benötigen etwa Behörden im Zusammenhang mit Cyber-Kriminalität oft Wochen und Monate um überhaupt herauszufinden, wo die Urheber von Akten der Cyber-Kriminalität im Zeitpunkt der Tatbegehung aufhältig waren: Nicht selten enden Nachforschungen der österreichischen Behörden dann bei Servern, welche sich irgendwo im außereuropäischen Ausland befinden und es gelingt gar nicht, die hinter den kriminellen Aktivitäten stehenden Personen zu identifizieren. Für einen solchen Hintergrund kann wohl von einem Glücksspielanbieter, selbst einem redlichen und sorgfältigen Glücksspielanbieter nicht verlangt werden, dass er jederzeit den Aufenthaltsort seiner Kunden bestimmen kann.

1.5 Die exakte örtliche Lokalisierung des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist für die Frage der Glücksspielabgabe entscheidend. Dennoch kann man in Fällen in denen etwa ein Spieler im Zug Österreich bloß durchquert, nicht ermitteln, welche Bruttospieleinnahmen in Österreich generiert werden und welche nicht. Allenfalls lässt sich über die IP-Adresse bei mobilen Betreibern bloß herausfinden, wo der jeweilige Telekombetreiber seinen Internetwahlknoten verwendet. Über den Aufenthalt des Kunden sagt dies aber nichts aus. Die Bf hat selbst entsprechende Versuche durchgeführt, indem ein Mitglied des Managements mit einem ***** Mobiltelefon von Österreich

aus auf die Plattform der Bf eingestiegen ist. Unter Verwendung der (*****) SIM-Karte wurde, obwohl der Spieler in Österreich aufhältig war, eine ***** IP-Adresse vergeben. Für die Bf erschien dieser Nutzer als in LAND aufhältig. Bei Verwendung des selben Mobiltelefons und einer Einwahl über ein österreichisches WLAN wurde eine österreichische IP-Adresse vergeben, sodass dieser Nutzer als in Österreich aufhältig identifiziert wurde. Daraus erkennt man: Nicht der Aufenthaltsort des Kunden entscheidet, welche IP-Adresse vergeben wird, sondern welchen technischen Zugang des internet-Einstiegs er verwendet.

1.6. Zieht man von den Kunden mit inländischer Registrierungsadresse einen Anteil von Kunden ab, die eine ausländische IP-Adresse verwenden, die Mobilgeräte verwenden, Proxy-Server nutzen, Firmeninfrastrukturen oft einen zentralen Server mit Standort in einem vom Aufenthaltsstaat des Nutzers verschiedenen Staat verwenden, registrierte Kunden einen geänderten Wohnsitz nicht melden und alle diese Hilfstatsachen nicht erhoben werden dürfen (IP-Adresse) oder nicht erhoben werden können, zeigt sich, dass die Registrierungsadresse mit weniger als 50% Wahrscheinlichkeit mit dem Aufenthaltsstaat des Kunden übereinstimmt.

2. Bestimmtheitsgebot gemäß Art 18 B-VG

Insgesamt führt die Unmöglichkeit den Aufenthaltsort des Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme zu bestimmen, gemeinsam mit dem Fehlen eines tauglichen Indizienbeweises dazu, dass der Tatbestand „Teilnahme vom Inland aus“ weder von der Abgabenbehörde noch vom Spieleanbieter festgestellt werden kann. Im Rahmen von Betriebsprüfungen wurde offenbar, dass auch die Abgabenbehörden an einer im Rahmen der Vollziehung anwendbaren klaren gesetzlichen Bestimmtheit interessiert sind und das Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2014 zu ZI 2013/16/0085 auch aus Sicht der Finanzverwaltung als Verschlechterung der bisherigen Verwaltungspraxis betrachtet wurde. Auch der Finanzverwaltung ist bekannt, dass ein eindeutiger Tatbestand für die Anbieter von Online-Glücksspielen nicht ermittelbar ist. Das Vorliegen des für die Glücksspielabgabenpflicht maßgeblichen Grundtatbestands kann weder von der Finanzverwaltung noch von den Steuerpflichtigen ermittelt werden. Ebenso wenig kann das Vorliegen des Tatbestandes widerlegt werden. Dies zeigt sich auch daran, dass die Abgabenbehörden bis zur Veröffentlichung des vorgenannten VwGH-Erkenntnisses Abschlüsse auf die Bemessungsgrundlage vor dem Hintergrund der bestehen Unmöglichkeit einer exakten Bestimmung des Aufenthaltsortes des Kunden zugelassen haben. Allerdings, wenn man die von der Abgabenbehörde in den verschiedenen Verwaltungsverfahren zugelassenen Abschlüsse im Ausmaß von 5% bis 12% betrachtet, wird deutlich, dass es sich bei dieser Vorgangsweise um einen Akt der Willkür handelt.

3. Glücksspielabgabe als Ersatz der Umsatzsteuer

Die diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde gehen ins Leere. Die belangte Behörde behauptet, die Glücksspielabgabe könne deshalb keine Umsatzsteuer sein, weil es „...keinen Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung (gäbe) - der Einsatz

des Spieles und der gegebenenfalls ausgezahlte Gewinn könne nicht mit dem Preis für eine Leistungen gleichgesetzt werden.“ Hier verkennt jedoch die belangte Behörde, dass die Abgabenverwaltung die Umsatzsteuer bei umsatzsteuerpflichtigen Ausspielungen über Video Lotterie Terminals auf der Basis der Jahresbruttospieleinnahmen - also auf der Basis der geleisteten Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne - bemisst und vorschreibt. Dies in Übereinstimmung mit Rz 860 UStRL. Schon dies zeigt: Bei jenen Glücksspielen, die gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit aa UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, wird die Glücksspielabgabe auf der Basis der selben Bemessungsgrundlage und mit dem gleichen wirtschaftlichen Effekt, eingehoben, wie die USt auf USt-pflichtige Spiele.

4. Glücksspielabgabe als Teil des unionsrechtswidrigen Glücksspielmonopols - unzulässige Doppelbesteuerung

4.1 Die belangte Behörde meint, die Glücksspielabgabe wäre deshalb nicht Teil des österreichischen Glücksspielmonopols, weil bei Streichung der das Glücksspielmonopol regelnden Bestimmungen im Glücksspielgesetz die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben nach wie vor Bestand hätten. Allein darauf kommt es nicht an. Das Glücksspielmonopol hält gemeinsam mit den Bestimmungen über die Glücksspielabgabe ausländische Glücksspielanbieter vom österreichischen Markt fern. Ausländische Anbieter sind vom österreichischen Markt ausgeschlossen, müssen aber, sofern sie ihre Leistungen doch in Österreich anbieten, Glücksspielabgaben zahlen. Eine für ausländische Glücksspielanbieter nicht nur eigenartig anmutende, sondern jedenfalls mit erheblichen rechtlichen Unsicherheiten behaftete Situation.

4.2 Die Ausführungen der belangten Behörde zur vermeintlichen Zulässigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols gehen zudem ins Leere. Die belangte Behörde meint, bloß weil eine Reihe von österreichischen Abgabenbehörden die Ansicht vertreten hätten, das österreichische Glücksspielmonopol wäre mit unionsrechtlichen Grundsätzen vereinbar, würde das österreichische Glücksspielmonopol den unionsrechtlichen Anforderungen genügen. Dies ist aber nicht der Fall. Bezeichnenderweise führt die belangte Behörde auch nicht das Urteil des LG Linz zu GZ:XXX an, in dem die Unvereinbarkeit des österreichischen Glücksspielmonopols mit den diesbezüglich bestehenden unionsrechtlichen Vorgaben ausgesprochen wurde.

4.3 Schließlich führt die Vorschreibung der österreichischen Glücksspielabgabe zu einer Doppelbesteuerung ein und desselben Steuergegenstands. Die Jahresbruttospieleinnahmen, die die Bf aus Spielen, an denen von Österreich aus teilgenommen wurde, erzielt, sind nämlich nicht nur Gegenstand der österreichischen Glücksspielabgabe, sondern unterliegen einer gleichartigen Besteuerung in Malta. Auch diese Doppelbesteuerung stellt eine unzulässige Wettbewerbsbeschränkung dar, weil ausländische Spieleanbieter davon abgehalten werden, am österreichischen Markt tätig zu werden.

Die Bf beantragt sohin, die Beschwerde sowie die Bezug habenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.“

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1. Vorlage der Beschwerde

Mit Vorlagebericht vom 11. Februar 2016 (eine Ausfertigung davon wurde auch der Bf. übermittelt) legte das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Dabei gab das Finanzamt zu den Argumenten des Bf. auszugsweise folgende Stellungnahme ab:

"Ad 1. des Vorlageantrages:

Entgegen dem Vorbringen der Bf., ist laut dem Verwaltungsgerichtshof (VwGH) gemäß seiner Entscheidung vom 20.11.2014, 2013/16/0085, die Heranziehung der Registrierungsadresse für die Sachverhaltsfeststellung ausreichend.

Wörtlich führt der VwGH aus:

„In dem gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 zweiter Satz B-VG vom Bundesfinanzgericht fortzusetzenden Verfahren wird somit als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen sein, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.“

Der VwGH geht demnach davon aus, dass das Bundesfinanzgericht (BFG) die Sachverhaltsfeststellung entweder nach dem einen Indiz – der IP-Adresse – oder (alternativ) nach dem anderen in Frage kommenden Indiz – der Registrierungsadresse – vorgenommen werden kann. Die Kombination von beiden ist vom VwGH jedoch als nicht zulässig erachtet worden, weil dies eine unzulässige Schätzung des Sachverhaltes darstellt. Die Ansicht der Bf., dass ein einzelnes Indiz nicht für den Indizienbeweis ausreichend sei, sondern mehrere Kriterien benötigt werden, widerspricht dem Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085.

Der Indizienbeweis anhand eines der Indizien (Registrierung oder IP-Adresse) stellt für die Beweiswürdigung einen Vollbeweis für die Sachverhaltsfeststellung dar. Um dem entgegenzutreten muss ein im konkreten Einzelfall entgegenstehendes Indiz vorgebracht werden.

Ad 2. Des Vorlageantrages:

Die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit obliegt nicht der Abgabenbehörde. Die Abgabenbehörde hat die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie von dieser anzuwenden.

Im Übrigen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Ad 3. des Vorlageantrages:

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind allgemeine Rechtsverkehrssteuern auf den Abschluss bestimmter Spielverträge. Das GSpG 1989 regelt drei Abgaben – die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken und die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG.

Die Umsatzsteuerpflicht besteht nur für gewisse Ausspielungen, nämlich für jene mit Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) und mit Video Lotterie Terminals. Die von der Bf. veranstalteten Ausspielungen sind nicht umsatzsteuerpflichtig.

Die Umsatzsteuerpflicht von gewissen glücksspielabgabepflichtigen Ausspielungen und in Verbindung damit die Heranziehung der gleichen Bemessungsgrundlage ist kein Nachweis dafür, dass die Glücksspielabgaben und die Umsatzsteuer gleichartige Steuern sind. In Anbetracht der vom EuGH entwickelten Merkmale einer Mehrwertsteuer kommt der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG nicht der Charakter einer Mehrwertsteuer zu.

Ad 4. des Vorlageantrages:

Hinsichtlich des Verhältnisses der Glücksspielabgaben zum Glücksspielmonopol wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung (in welcher nicht bloß die „Streichung“ ausgeführt wird) und insbesondere auf die Erkenntnisse des BFG vom 21.11.2014, RS/7100015/2012, und vom 02.02.2015, RV/7103459/2012, verwiesen.

Die Bf. ist der Ansicht, dass der Nachweis für eine Präjudizialität zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben im Fernhalten ausländische Anbieter vom österreichischen Markt und in der Besteuerung des Anbietens trotz Verbotes liegen soll. Dieses Vorbringen ist nicht schlüssig. Der Konzessionär, d.h. der legale Anbieter von Glücksspielen im Internet, zahlt für diese die Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG iHv 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Es besteht kein Grund einen Anbieter welcher trotz Verbotes dennoch Ausspielungen durchführt zu „bevorzugen“ und keiner Besteuerung zu unterziehen. Eine solche Bevorzugung des illegalen Anbieters würde außerdem dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen. Worin die „mit erheblichen rechtlichen Unsicherheiten behaftete Situation“ bestehen soll, ist nicht ersichtlich – wenn ein Unternehmer keine Konzession besitzt, darf er keine Glücksspiele in Österreich über das Internet (elektronische Lotterien) anbieten, tut er dies dennoch, so muss er die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG entrichten. Inwieweit dieses Vorbringen der

Bf. eine Präjudizialität zwischen Monopol und Glücksspielabgaben aufzeigen soll, ist nicht ersichtlich.

....

Schließlich wird festgehalten, dass eine gleichartige Besteuerung in Malta eine Besteuerung in Österreich nicht ausschließt, zumal in Österreich nur die Teilnahmen aus dem Inland besteuert werden. Aus dem diesbezüglichen Vorbringen der Bf. ist nicht ersichtlich welche Norm verletzt sein soll.“

2. Beweisaufnahme durch das BFG

2.1. Einsicht in elektronisch vom FA vorgelegte Aktenteile

Vom BFG wurde Einsicht genommen in folgende elektronisch vom Finanzamt vorgelegte Aktenteile:

Bezeichnung	Datum
Antrag gemäß § 201 BAO	20.10.2014
Berichtigter Antrag gemäß § 201 BAO	21.10.2014
Bescheid über einen Prüfungsauftrag	21.11.2014
Arbeitsbogen Nr***** - mit 1. Niederschrift über die Schlussbesprechung	21.11.2014
2. Niederschrift über die Schlussbesprechung	09.03.2015
Bescheid Glücksspielabgabe 09/2014 mit Übernahmebestätigung	30.03.2015
Beschwerde (mit 9 Beilagen)	29.04.2015
Antrag auf Einhebung der Aussetzung gem. § 212a BAO	29.04.2015
Ergänzende Urkundenvorlage	17.06.2015
BVE	21.10.2015
Vorlageantrag	27.11.2015
Antrag auf Einhebung der Aussetzung gem. § 212a BAO	27.11.2015
Excel Datei mit der Bezeichnung "Summary Sep14neu"	

2.2. ergänzende Ermittlungen des BFG

Durch Abfragen über FinanzOnline und der homepage des BMF bmf.gv.at wurde weiters Einsicht genommen in die Elektronische Glückspielabrechnung der Bf. für 09/2014 vom 20. Oktober 2014 und in den Glücksspielbericht des BMF 2010 – 2013

3. Erörterungstermin

Bei dem am 11. Oktober 2016 auf Anregung der Bf. durchgeführten Erörterungstermin wurde von den Parteienvertretern (Vertreter der Bf. kurz Stb und RA; Vertreter der Amtspartei kurz FA) - nach dem die Richterin wie in der Beilage 1 zur Niederschrift berichtete, welche Unterlagen ihr bisher vorliegen und wie sich auf Grund der durchgeführten Ermittlungen der Sachverhalt für sie darstellt - ergänzend Folgendes aus:

Stb.: *„Für mich ist wesentlich, dass festgehalten wird, dass die Teilnahme vom Inland gar nicht festgestellt werden kann. Wir haben noch ein Gutachten in Auftrag gegeben. Demnach kann man aus der IP-Adresse nur mit einer Wahrscheinlichkeit von 25 % auf die exakte Adresse und 77 % auf das Anwesenheitsland schließen. Dieses Gutachten wird vorgelegt und eine Ausfertigung dem Finanzamt ausgehändigt.“*

RA: *„Es gibt Entscheidungen des UFS selbst in dem ausgeführt wurde, dass die IP-Adresse kein zuverlässiges Kriterium für die Feststellung des Inlandsaufenthaltes ist. In derselben Entscheidung wurde auch die Registrierungsadresse als untauglich für die Bestimmung des tatsächlichen Aufenthaltes im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Spiel angesehen.“*

Über Frage der Richterin an die Vertreter der Bf., welche Spiele die Bf. überwiegend anbietet, antworte der RA:

„Es geht nicht um Sportwetten. Es geht vor allem um „Casinospiele“ (z.B. Roulette, Black Jack etc.). Eine Spielablaufbeschreibung wird nachgereicht.“

Auf die Frage der Richterin, ob die Höhe des bei einem Spiel ausgezahlten Gewinnes nur vom Einsatz des Spielteilnehmers abhängt oder auch die Einsätze von "Mitspielern" Einfluss auf die Gewinne haben, antworteten RA und Stb., dass sie das derzeit nicht beantworten könnten und dem nachgehen werden.

Auf die Frage der Richterin, ob die Vertreter der Bf. Unterlagen haben, aus denen der Wohnsitz der Spielteilnehmer des gegenständlichen Besteuerungszeitraumes ersichtlich ist, überreichte der Stb eine Aufstellung (Beilage 2 zur Niederschrift), die wie nachstehend erläutert wurde:

	A	B	C
Operator	BF (AT)	BF (AT)	BF (AT)

Registration Adress	All	All excl. Austria	Austria only
Bet minus Win (GGR)	1.321.093	50.900	1.270.193
	100%	3,85%	96,15%
Bonus	20.661	1.449	19.212
Net jackpot costs	(48.367)	(654)	(47.713)
Bonus Costs	(95.108)	(2.003)	(93.105)
GGR after bonus costs	1.198.279	49.691	1.148.587

- in Spalte A seien die Summen aller Kunden angeführt seien, die sich über den AT-Operator angemeldet haben. Diese Daten seien als Bemessungsgrundlage für Glücksspielabgabe des Zeitraumes September 2014 herangezogen worden.

- in Spalte B seien die Summen jener Kunden angeführt, die sich über den AT-Operator angemeldet, aber eine Registrierungsadresse außerhalb Österreichs angegeben haben

- in Spalte C seien die Summen jener Kunden angeführt, die sich über den AT-Operator angemeldet und eine Registrierungsadresse innerhalb Österreichs angegeben haben.

Bei Auszahlungen über € 2.300,00 komme es zur Überprüfung der Identität der Kunden anhand folgender Unterlagen:

- Personalausweis, Reisepass oder Führerschein
- Nachweis der Adresse (hier würden vor allem Betriebskostenabrechnungen wie zB Stromrechnungen angefordert werden)

Aus den genannten Nachweisen sei jedoch nicht ersichtlich, ob es sich bei der angegebenen Adresse um einen Hauptwohnsitz oder Nebenwohnsitz handle. Noch weniger würde diese Dokumente einen Nachweis über den tatsächlichen Aufenthalt während der Teilnahme an einem Spiel darstellen. Die Daten hätte die Bf. vom Subunternehmen SPIELANBIETER5 bekommen. Als Registrierungsadresse sei jene Adresse gemeint, die der Kunde bei seiner ersten Anmeldung bei BF angibt oder später auch ändert (die Zustelladresse). Seit es eine eigene Sub-Seite für deutsche Kunden gebe, würden die Konten für Kunden mit deutscher Registrierungsadresse so gut es geht von der österreichischen Sub-Seite auf die deutsche Sub-Seite transferiert. Das Problem „der Deutschen Kunden“ werde nach und nach kleiner.

Auf die Frage der RichterIn, ob es unmöglich sei, exakt festzustellen, wo sich die Spieler physisch aufhalten, antwortete das FA:

„Eine exakte Feststellung ist nicht möglich. Aufgrund der Registrierungsadresse und der IP-Adresse zum Zeitpunkt der Teilnahme bestehen Indizien für einen Aufenthalt im Inland.“

Der Stb überreichte Folien, in denen die Argumente zur Verfassungswidrigkeit, die zuvor erörtert wurden, aufgelistet werden (Beilage 3 zur Niederschrift).

Die Vertreter des FA merkten dazu an, dass sie dafür offen seien, wenn die Bf. andere/ weitere Indizien nennt. Es bleibe der Bf. unbenommen weitere Beweismittel vorzulegen. Es gebe zwei Beschlüsse des VfGH (VfGH 13.3.2013, B 200/13 und VfGH 20.2.2014, B 49/2014), mit denen die Behandlung von Beschwerden abgelehnt worden sei.

Dem erwiderte der Stb., dass darin die Frage „Indizienbeweis“ nicht behandelt worden sei.

Abschließend kündigten die Vertreter der Bf. an, bis 23. Dezember 2016 noch einen Schriftsatz einzubringen und darin noch weitere Beweisanträge zu stellen und auch noch ein Rechtsgutachten vorzulegen. Darin würden auch die oben aufgeworfenen Fragen bezüglich des Spielablaufes beantwortet werden.

4. ergänzender Schriftsatz vom 30.3.2017

Nach telefonischer Erstreckung der Frist überreichte die Bf. am 30. März 2017 die angekündigte ergänzende Stellungnahme.

Im Teil A der Stellungnahme wurde der Registrierungsprozess und der Spielablauf anhand von Screenshots (Beilagen .10 und .11) dargestellt. Zu der Frage, ob die Bf. auch sogenannte Multi-Player Games anbietet, wurde folgendes ausgeführt:

"Auf der Webseite der Beschwerdeführerin kann der Kunde aus einer Vielzahl an Slot-Spielen, Casino und Jackpot Angeboten wählen. Bei allen Angeboten handelt es sich jedoch um sogenannte Single-Player Spiele; das bedeutet der Kunde spielt gegen die Maschine und nicht etwa gegen andere Kunden, wie das z.B bei Live-Poker der Fall wäre. BF Limited bietet derzeit keine Multi-Player Games an, bei denen der Gewinn eines Kunden von dem Einsatz anderer Kunden abhängt.

...

Sowohl im Live Casino als auch bei den Slot-Spielen wählt der Kunde seinen Einsatz, der grundsätzlich durch das Guthaben des Kundenkontos begrenzt ist und den der Kunde auch durch zusätzliche Einsatzlimits einschränken kann.

Durch Platzierung eines Jetons auf dem Tisch (zum Beispiel beim Live Roulette) bzw. Klicken der Maus startet dann das Spiel. Abhängig vom Ausgang des Spiels wird der Gewinn dem Kundenkonto gutgeschrieben bzw. der Verlust diesem abgezogen.

Eine Ausnahme stellen die Jackpot Spiele dar; hier bestimmt zwar der einzelne Kunde seinen Einsatz, der Gewinn bestimmt sich jedoch nach der Höhe der Pools, der nicht nur von diesem Kunden gespeist wird.

Grundsätzlich handelt es sich bei Jackpots um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst werden. Aus diesen Pools erfolgt später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler. Bei den sogenannten Local Jackpots, die von BF betrieben werden, werden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze von BF Kunden (Net-Jackpot-Costs) gebündelt und es wird auch der Gewinn an einen

BF Kunden ausbezahlt. Diese Kunden können entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein.

Dadurch kommt es aber bei der Glückspielabgabe zu groben lokalen Verzerrungen, weil nur ein Teil (konkret der österreichische Kunden abgezogene Teil) der Net-Jackpot-Costs der Steuer unterliegt, im Fall eines österreichischen Gewinnes aber der gesamte Gewinn die Bemessungsgrundlage mindert. Damit reduziert sich die Bemessungsgrundlage um Gewinne, die wesentlich aus ausländischen und somit nicht versteuerten Einsätzen finanziert wurden. Umgekehrt darf bei einem ausländischen Gewinn keine Kürzung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, obwohl wirtschaftlich gesehen ein Teil dieses Gewinnes aus den versteuerten Spieleinnahmen im Ausland ausbezahlt wird. Im Extremfall eines hohen österreichischen Gewinnes könnte dies dazu führen, dass sich über Jahre hinaus keine positive Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe mehr ergibt, obwohl die zu diesem Gewinn führenden Spieleinsätze zum Großteil aus unsteuerten ausländischen Quellen stammen.

Obwohl es sich bei den Net-Jackpot-Costs daher um Spieleinsätze handelt, die prinzipiell in den Bruttospielertrag und damit in die Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe Eingang finden, ist unseres Erachtens eine Kürzung des Bruttoertrags um diese Kosten geboten, um die oben dargestellten Verzerrungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. der Anknüpfung an der Teilnahme vom Inland zu vermeiden. Im Gegenzug müsste dann bei Jackpot-Ausspielungen der Abzug eines lokalen Gewinnes von der Bemessungsgrundlage unterbleiben. Die Net-Jackpot-Costs kann man sich daher wie eine im Voraus berücksichtigte, rechnerisch anteilig auf die "österreichischen" Spieler entfallende Gewinntangente vorstellen.

Nur auf diesem Weg kann verhindert werden, dass im Fall eines österreichischen Gewinnes die Steuerbasis auch um auf ausländische Einsätze entfallende Gewinne gemindert wird und im Gegenzug bei einem ausländischen Gewinn die inländischen Wetteinsätze nicht überhöht der Besteuerung unterliegen.

*Darüber hinaus liegen sogenannte Pool Jackpots vor, die insbesondere von den Herstellern der Spiele eingerichtet werden. Jeder Internet Gaming Operator verpflichtet sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller (Provider) weiterzugeben und jener speist damit einen Jackpot. Diese Zahlungen sind in den Lizenzverträgen neben den Lizenzen vereinbart. Demnach ist BF verpflichtet, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzuleiten, der in weiterer Folge diese Beiträge und die der anderen Kunden in den Jackpot einzahlt. Zum Beweis wird hierzu der Vertrag zwischen BF (Lizenznehmer) und der SPIELEANBIETER5 Malta Ltd (Lizenzgeber) über die Nutzungsbedingungen des *** Jackpots als Beilage./12 vorgelegt. In diesem Vertrag sind in Punkt 3 „The Game“ die Zahlungsbedingungen festgehalten; BF ist verpflichtet 5,5% aller monatlichen Einsätze von Kunden, die an *** teilnehmen an den Lizenzgeber abzuführen. Davon werden 10% zur Kostendeckung des Pooljackpot Betreibers verwendet, die restlichen 90% fließen in den Jackpot. Aus dem Vertrag ergibt sich klar, dass BF auf den Spielverlauf des Jackpots keinen Einfluss hat. Die Gewinne werden*

durch den Lizenzgeber ermittelt, der dann den jeweiligen Lizenznehmer über die Höhe des Gewinns informiert und den Gewinn an den Vertragspartner weiterleitet.

Bei diesen Pool Jackpots stellt sich aufgrund der Internationalität des Geschäftsmodells grundsätzlich die gleiche Problematik der Verzerrung der Bemessungsgrundlage, sodass die oben angeführten Argumente auch in diesem Fall vollinhaltlich zutreffen.

Bei diesen Jackpot-Varianten kommt noch hinzu, dass der Jackpot nur genau einem Kunden, der bei irgendeinem teilnehmenden, bzw. das Spiel anbietenden Internet Gaming Operator (z.B BF) registriert ist, ausbezahlt wird. In steuerlicher Hinsicht mindert dieser Gewinn somit die Bemessungsgrundlage desjenigen Operators, der den Wetteinsatz des Kunden entgegen genommen hat (in unserem Fall BF). Die Speisung des Jackpots erfolgt allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Operatoren. Die Steuerlast wird daher von den teilnehmenden Operatoren gemeinsam getragen, wohingegen die Entlastung ausschließlich denjenigen Operator trifft, dessen Kunde gewinnt. Es kommt also zusätzlich auch zu einer **willkürlichen Verschiebung der Steuerlast zwischen einzelnen Steuersubjekten**, somit zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Zur Quantifizierung der oben dargestellten Verzerrungen können wir Ihnen für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2016 folgende Informationen in Bezug auf die von SPIELEANBIETER⁵ zur Verfügung gestellten Daten für die von BF angebotenen repräsentativen Pooled Jackpots (***, *** ***) vorlegen:

Auszahlungen Jackpots gesamt: EUR 208.475.364,00

Auszahlungen an BF Kunden EUR 104.792,00

(entspricht 1,8% der Gesamtauszahlungen)

Auszahlungen an BF Kunden in Österreich : EUR 14.410,00

(entspricht 0,007% der Gesamtauszahlungen)

Es zeigt sich, dass die von BF im selben Zeitraum (01/2013 bis 06/2016) bezahlten Jackpot-Kosten in der Höhe von rund EUR 483.000,00 in keiner Relation zu den erhaltenen Auszahlungen an österreichische Kunden stehen.

Es handelt sich hier daher keineswegs um ein akademisches Problem, vielmehr wird deutlich, dass die ungewollten Verzerrungen tatsächlich in der Realität ganz maßgeblich auftreten. Dies kann zum Teil damit begründet werden, dass in anderen Ländern wie zB Großbritannien oder Italien eine ganz andere Spielkultur besteht und weit mehr gespielt wird als zB in Österreich. Andererseits ist auch zu berücksichtigen, dass andere Operatoren weit größere Player auf dem Markt sind und um ein Vielfaches höhere Umsätze generieren, was sich naturgemäß auch in wesentlich höheren Einsätzen bei Pool Jackpots auswirkt.

Mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit (von 99,993 %) wird daher BF den Gewinn nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen können, entweder weil der

Gewinn ins Ausland, oder weil er an einen inländischen Kunden eines anderen Operators ausbezahlt wird. Im ersteren Fall kommt es zu der oben angeführten lokalen Verzerrung (volle Besteuerung in Österreich, Abzug - wenn überhaupt – allenfalls im Ausland), im zweiten Fall kommt es neben der lokalen Verzerrung zusätzlich auch noch zum Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil die Steuern von allen Operators anteilig getragen werden, der Abzug aber lediglich einem Operator zusteht.

Im unwahrscheinlichen Fall des österreichischen BF-Gewinnes (0,007 % Gewinnwahrscheinlichkeit) würde sich die österreichische Steuerschuld in Bezug auf die in Österreich versteuerten Einsätze unverhältnismäßig reduzieren und er hätte überdies einen Vorteil aus den versteuerten Beiträgen anderer Operatoren. In diesem Fall führen auch Einsätze ausländischer Kunden dort zur Steuerpflicht und vermindern die Bemessungsgrundlage in Österreich um Beiträge, die hier nicht der Steuerpflicht unterliegen.

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

Als Teil B der Stellungnahme übermittelte die Bf. für die „Top 5% Kunden“ detaillierte Zahlen auf einer beigelegten Daten-CD (Beilage./13) und hielt dazu fest, dass im Generellen ein sehr kleiner Teil der Kunden für einen Großteil der Bruttospieleinnahmen verantwortlich sei. Im Durchschnitt würden ca. 80% der Bruttospieleinnahmen mit jeweils ca. 5% der (betragsmäßig) größten Kunden erzielt werden. Im der Beschwerde zu Grunde liegenden Zeitraum würden von den Top 5% Kunden der Bf. (wobei zu beachten sei, dass lediglich der Anbieter SPIELANBIETER5 IP-Adressen speichert und der Bf. zur Verfügung gestellt habe) sogar 95,14% des Bruttospielertrages erzielt hätten. Im September 2014 hätten 6.582 Kunden einen Bruttospielertrag von EUR 569.334,77 erzielt und dabei seien auf lediglich 343 Kunden (= Top 5%) insgesamt EUR 541.679,56 entfallen. Ein Abgleich der verwendeten IP-Adressen mit den Registrierungsadressen habe ergeben, dass rund 9% dieser Kunden dabei eine ausländische IP-Adresse verwendet haben. Diese Abweichung könnten signifikante Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage haben. Diese rund 9 % würden in absoluten Zahlen lediglich 30 Kunden repräsentieren; würden nun die obersten Top 30 falsch zugeordnet, komme es zu einer Abweichung in der Bemessungsgrundlage von beinahe 34%.

Die Anknüpfung an ein unveränderliches Merkmal, wie die Registrierungsadresse sei durch den Wortlaut des Gesetzes nicht gedeckt und sei von der Behörde auch strikt abgelehnt worden. Dazu wurde auf Punkt 2 der Beantwortung der Anfrage an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. Jänner 2011 „Würden

solche Kriterien wie [...] Wohnadresse usw. eine Rolle spielen wäre dies geradezu eine Aufforderung zum Missbrauch" verwiesen.

Im Teil C der Stellungnahme legte die Bf. nochmals ihre Argumente zur Untauglichkeit der IP-Adresse als Indizienbeweis dar. Dabei wurde auf die angeschlossene gutachterliche Stellungnahme von GUTACHTER1 zu § 57 Abs. 2 GSpG vom 20. März 2017, (Beilage./14), sowie ein Gutachten von GUTACHTER2 zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet Teilnehmern vom 22. Februar 2016 sowie eine technische Stellungnahme von GUTACHTER2 vom 17. Februar 2017 (Beilagen./15 und ./16) verwiesen. Eine Positionsbestimmung auf Basis der Geo-IP-Services (Positionsbestimmung anhand der IP-Adresse eines Kunden) sei auf exakte Adressen bestenfalls in 25 % der Fälle möglich und eine Bestimmung auf Länderbasis treffen in maximal 77% der Fälle zu. Zusätzlich würden unterschiedliche Geo-IP-Services zu den abgefragten IP-Adressen widersprüchliche Aussagen treffen, wobei auch hier die Fehlerrate bis hin zu zweistelligen %-Sätzen liegen könne. Die Verwendung der IP-Adresse als Indiz führe im Ergebnis dazu, dass es genauso wahrscheinlich wie unwahrscheinlich sei, dass der Kunde sich zum Zeitpunkt der Teilnahme an dem Online-Glücksspiel in Österreich aufgehalten hat. Der Anspruch, dass Hilfstatsachen eine stabile, klare und beweisbare Basis bilden müssen, damit daraus Schlüsse in eine bestimmte Richtung in einer gewissen Eindeutigkeit gezogen werden können, sei damit in keinsten Weise erfüllt und die IP-Adresse in Folge gänzlich ungeeignet als Indiz. Letztendlich sei auch fraglich, ob das Indiz „IP-Adresse“ überhaupt zulässiger Weise herangezogen werden dürfe. GUTACHTER2 komme in der ergänzenden Stellungnahme vom 17. Februar 2017 (unter Punkt 3) zu dem Ergebnis, dass die Verwendung dieser Daten den Schutzbestimmungen des Telekommunikationsgesetzes (angepasst auf Grundlage der Rechtsprechung des EuGH zur Vorratsdatenspeicherung) widerspreche. Es erübrige sich die Diskussion über die Unzuverlässigkeit und mangelnde Genauigkeit, wenn das Indiz aus rechtlichen Gründen nicht zur Verfügung stehe. Weiters werde damit auch der Indizienbeweis selbst völlig unmöglich, da sämtliche anderen verfügbaren Indizien auf einen grundsätzlichen Bezug zu Österreich, nicht aber auf den tatsächlichen Aufenthalt hinweisen.

Im Teil D der Stellungnahme legte die Bf. unter Hinweis auf das als Beilage./14 übermittelte Gutachten GUTACHTER1 nochmals die verfassungsrechtlichen Bedenken dar. § 57 Abs. 2 GSpG sei mit dem Legalitätsprinzip und dem Gleichheitssatz unvereinbar, weshalb eine Befassung des VfGH mit der Bestimmung erstrebenswert sei. Der Anbieter habe alle Anknüpfungen an Österreich offengelegt, aufwändige Ermittlungen vorgenommen und dargelegt, dass eine verlässliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage unter Aufbereitung aller möglichen Daten - die teilweise von Vertragspartnern beschafft werden mussten - mit den zur Verfügung stehenden Mitteln nicht möglich sei und die vorhandenen Indizien keine brauchbare Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsermittlung liefern.

Zusätzlich sei darauf hinzuweisen, dass die Bf. ihren Verpflichtungen zur Entrichtung von Glücksspielabgaben für den gegenständlichen Zeitraum am Sitz der Gesellschaft vollumfänglich - somit auch hinsichtlich der effektiv möglichen gegenständlichen österreichischen Bemessungsgrundlagen - nachgekommen sei. Grundsätzlich sei ein Unternehmen in dem Staat steuerpflichtig, von dem aus es seine Leistungen anbietet. Gebühren würden in erster Linie dort ermittelt, wo die Aufsichtsbehörde die Lizenzen vergibt und die Regulierung stattfindet.

Im Allgemeinen sei die Gesellschaft davon ausgegangen, dass auf Grund der Lizenzierung im Ansässigkeitsstaat und dem Umstand, dass dort bereits Abgaben entrichtet wurden, keine weiteren Abgaben in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union entstehen sollten. Andere Staaten wie zum Beispiel Dänemark oder Italien hätten das Anbieten von Glücksspielen an Lizenzen gebunden und die über diese Lizenzen erzielten Umsätze, dann einer Steuer unterzogen. Auch mit der Bekämpfung von Missbrauch könne die Bestimmung nicht gerechtfertigt werden. Bis zu einer Auskunft des BMF, nach welcher bei Ort des Vertragsabschlusses im Ausland keine Gebühren zu entrichten seien, seien diese von den Internetanbietern bezahlt worden und ein Ausnahmetatbestand für ausländische Kunden gefordert worden. Auf Grundlage der Auskunft des BMF sei es zu einer Rückerstattung an die betroffenen Anbieter gekommen.

Weiters müsse beachtet werden, dass Glücksspiel in Österreich dem Monopol unterliegt. Dieses sei dem Grunde nach eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit und wäre grundsätzlich nur mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn ein in den Verträgen normierter Rechtfertigungsgrund oder ein in der Judikatur des EuGH entwickelter Rechtfertigungsgrund (zwingender Grund des Allgemeininteresses) vorliegt. Für die Beschränkung von Glücksspieltätigkeiten kämen als zwingende Gründe des Allgemeininteresses insbesondere der Verbraucherschutz, die Betrugsbekämpfung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für das Spielen in Betracht.

Bereits mehrmals sei kritisiert worden, dass das österreichische Glücksspielmonopol den oben angeführten Ansprüchen (Verbraucherschutz, Vermeidung von Anreizen für die Bürger) nicht gerecht werde. Die Österreichische Lotterien GmbH, Inhaberin aller in § 14 GSpG vorgesehenen Lotteriekonzessionen, investiere für Werbung jährlich 40 bis knapp 50 Millionen EUR und sei unter den Top-Acht Investoren bei den Werbeausgaben in Österreich. Die Österreichische Lotterien GmbH spreche dabei ein breites Publikum an, etwa indem sie in Zeitungen bei religiös und kulturell interessierten Menschen werbe, in ihrer Werbung auf das Sponsoring großer Festivals (zB dem Donauinselfest) und wohltätiger Zwecke (Einsätze der Rettungshunde Niederösterreich) hinweise, Personen mit einer Spielquittung den Eintritt in den Tiergarten Schonbrunn spendiere und für Schüler von 10 bis 14 Jahren eine große Sportveranstaltung (mit-)finanziere.

Die Casinos Austria AG, Inhaberin aller in § 21 GSpG vorgesehenen Spielbankkonzessionen, werbe unter anderem mit Slogans wie „Gewinnen macht schon“, „Das Glück steht Ihnen gut“, „Ein Abend so schön wie die Frauen. Mittwoch

ist Damentag“, „Frauen haben nicht nur Glück im Spiel“, „Mittwoch packt alle das Diamantenfieber“, „Der Damentag zieht alle an. Jetzt Don Gil Gutscheine und Mailand Trip gewinnen“. Es sei auch eine U-Bahn-Garnitur in Wien im Stil der „Golden Roulette“-Kampagne mit dem Schriftzug der Casinos Austria AG gebrandet worden. In Zeitungen würden Gutscheine der Casinos Austria beigegeben, mit welchem unter dem Titel „Tag des Glücks“ ein Bonus von 10 EUR geboten werde. Für eine Reihe von kulturellen Veranstaltungen im Casino werde ua damit geworben, dass im Kartenpreis auch Begrüßungsjetons für das Casino enthalten seien. In mehreren Presseaussendungen wies die Casinos Austria AG darauf hin, dass ihre „Glückstage“ mit jede Menge Gewinnchancen für Besuchsrekorde von weit über 10.000 Gästen täglich sorgten. Die Besucher würden dabei mit Unterhaltungsprogrammen und Verlosungen angelockt, wobei Kraftfahrzeuge und Lottogutscheine gewonnen werden konnten.

Demnach diene die Werbung im Ergebnis nicht ausschließlich dazu, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken, sondern verfolge den Zweck, insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind. Dem Spielen werde ein positives Image zugeschrieben. Die Werbung versuche die Anziehungskraft durch zugkräftige Werbebotschaften zu erhöhen und stelle bedeutende Gewinne verführerisch in Aussicht. Es würden damit insbesondere neue Zielgruppen zum Spielen angeregt und die Werbung werd laufend inhaltlich ausgedehnt. Im Sinne der referierten Judikatur des EuGH liege damit keine maßvolle Werbung vor, die sich darauf beschränke, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken.

Österreich bestehe jedoch weiterhin auf das Monopol und verhindere ein reglementiertes Lizenzierungssystem basierend auf den vom EuGH geforderten Kriterien des Spielerschutzes und der Betrugsbekämpfung.

Die angestrebte Lizenzerteilung sei der Bf. in Österreich folglich bisher verwehrt worden. Auch aus diesem Grund sei die Bf. nicht von einer Abgabepflicht in Österreich ausgegangen.

Der Teil E der Stellungnahme enthält sodann folgende Conclusio:

„Abschließend ist festzuhalten, dass eine Selbstbemessungsabgabe, deren Grundtatbestand nicht ermittelbar, nachweisbar oder widerlegbar ist und deren Nichtabfuhr finanzstrafrechtlich sanktioniert wird mit dem rechtsstaatlichen Legalitätsprinzip nicht vereinbar ist.

Es ist dem Abgabepflichtigen nicht möglich seinen Mitwirkungsverpflichtungen nachzukommen, da es technisch unmöglich ist, den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kunden zum Zeitpunkt der Teilnahme festzustellen, noch kann die Abgabenbehörde in der Folge die „materielle Wahrheit“ herausfinden.

In dem vorgelegten, verfassungsrechtlichen Gutachten kommt GUTACHTER1 zu dem Schluss, dass die vorliegenden Indizien sich nicht in dem vom Gesetz und der Judikatur

notwendigen Maß mit Hilfe logischer Schlüsse verbinden lassen, dass die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus angenommen werden kann.

Eine Schätzung des Grundtatbestands hat der VfGH - wie oben ausführlich dargestellt - ebenfalls ausgeschlossen.

Somit bleiben nach dem aktuellen Wortlaut der Bestimmung weder dem Abgabepflichtigen noch der Behörde Möglichkeiten den Grundtatbestand zu ermitteln, was unweigerlich zu einer Verletzung des Bestimmtheitsgebots durch § 57 Abs 2 GSpG führt. Es ist auffallend, dass sämtliche angesehenen Fachleute, die sich mit dieser Bestimmung, die sich nur an eine kleine Zahl von Betroffenen wendet, auseinandersetzen, die Befassung des VfGH anregen. Neben den Verfassern der angeschlossenen Gutachten betrifft dies insbesondere die Fachautoren Fellner (Fellner, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? Anknüpfung von Wettgebühren und Glücksspielabgaben an das Inland, SWK 2012, 686) Tumpel (Tumpel „Glücksspielbesteuerung in Österreich vor der GSpG-Novelle 2008“ in der Festschrift: Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg.), 2009, Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, (Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 296).

Im Sinne der Rechtssicherheit ist daher eine Befassung des Verfassungsgerichtshofs mit der Bestimmung des § 57 Abs 2 GSpG dringend geboten, damit diese bei Abgabepflichtigen und Behörden ungeklärte Frage abschließend gelöst werden kann.“

5. Stellungnahme und weitere Beweisanträge der Bf. vom 2.6.2017

Mit Schriftsatz vom 2.6.2017 gab die Bf. eine weitere Stellungnahme ab, in der zunächst die Ergebnisse der am 30. März 2017 vorgelegten Gutachten (1. Gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs 2 GSpG von GUTACHTER1 vom 15.3.2017, 2. Gutachten zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern von GUTACHTER2 vom 22. Februar 2016 und 3. Technische Stellungnahme Statische und Dynamische IP-Adressen von GUTACHTER2 vom 17. Februar 2017) dargestellt wurden.

Weiters wurde nochmals die fehlende Ermittlung des Grundtatbestandes durch die Behörde gerügt. Das Finanzamt habe keine Prüfungshandlung unternommen, um das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ zu verifizieren und dies obwohl bereits in der Selbstanzeige für den Zeitraum 01/2011 bis 08/2014 vom 29. September 2014 darauf hingewiesen worden sei, dass der Bf. kein technisches Verfahren bekannt sei, das diese Feststellung vollständig und mit - insbesondere für das Entstehen eines Abgabensanspruches in Österreich – ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Die Bf. habe von Anfang an offengelegt, dass die Feststellung des Grundtatbestands nicht möglich sei.

Nach Zitierungen aus der ersten Niederschrift der Außenprüfung vom 13. Jänner 2015 und dem Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 warf die Bf. der Behörde vor, ohne jegliche Begründung die Registrierungsadresse der Kunden als einziges Indiz zur Sachverhaltsfeststellung der Teilnahme vom Inland aus heranzuziehen und dies als ausreichend zu erachten, obwohl der VwGH sowohl die Wohnanschrift als auch die IP-Adresse des Kunden als grundsätzlich geeignete Indizien anerkenne. Unbestritten sei durch die Rechtsprechung des VwGH klargestellt, dass auch der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann. Unter Berücksichtigung des vom VwGH zitierten Erkenntnisses vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258, sei der Indizienbeweis aber nur dann Vollbeweis, wenn er "aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit Hilfe von Erfahrungssätzen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht".

Hierzu sei festzuhalten, dass im Allgemeinen ein einziges Indiz nicht ausreicht. Im Regelfall bedürfe es mehrerer solcher Hilfstatsachen, um eine geschlossene und in sich schlüssige Indizienkette schlüssig zu begründen. Der Rückgriff alleine auf die Registrierungsadresse, um den tatsächlichen Aufenthaltsort des Teilnehmers an einem Online-Glücksspiel festzustellen, widerspreche gänzlich dieser Vorgehensweise. Weiters müssten Hilfstatsachen eine stabile, klare und beweisbare Basis bilden, damit daraus Schlüsse in eine bestimmte Richtung in einer gewissen Eindeutigkeit gezogen werden können.

Bei der Ermittlung des Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus anhand der Registrierungsadresse des Kunden seien eben diese Erfordernisse aber nicht erfüllt.

Zusätzlich werde hinsichtlich der Verwendung der Registrierungsadresse als einziges Indiz auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 21. Jänner 2011 verweisen. Darin werde ausgeführt: „*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.*“

Diese Aussage des Fachbereichs stelle eindeutig klar, dass eine Anknüpfung an eine inländische Registrierungsadresse der Aufforderung zum Missbrauch gleichkommt, dennoch greife das Finanzamt auf eben dieses Indiz zurück.

Durch das Unterlassen der Überprüfung, wie eine Teilnahme von Inland aus nachgewiesen oder durch Indizien glaubhaft gemacht werden kann, sei das Vorgehen der Behörde mit Willkür belastet.

Die Bf. habe alles erdenklich Mögliche gemacht um ihren Pflichten nachzukommen; eigenes Personal abgestellt um historische Daten soweit als möglich zu erheben, sich an einen österreichischen Anwalt und Steuerberater gewandt um sicher zu gehen, dass Fragen rasch und zeitnah beantwortet werden können.

Der UFS weise in seiner Entscheidung vom 30. September 2013 (GZ. RV/1914-W/13) darauf hin, dass Inland ein geografisch festlegbarer Ort sei. Tatsächlicher Aufenthalt im Inland sei 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. Befinde 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. Gleiches gelte für § 57 (2) GSpG der ebenfalls an die Teilnahme vom Inland aus anknüpft.

Das Abstellen auf die Registrierungsadresse stelle jedoch gerade keine Anknüpfung an einen geografischen, über Koordinaten festlegbaren Ort im Zeitpunkt der Teilnahme dar.

Weiters hat die Behörde nicht dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes entsprochen: Es sei keine Prüfungshandlung dahingehend gesetzt worden, ob bei den angegebenen Glücksspielen tatsächliche eine Teilnahme vom Inland aus erfolgt ist.

Die Bf. sei eine an einer Börse notierende Kapitalgesellschaft und unterliege als solche strengen Compliance-Regeln. Eine Steuer, deren Erhebung nicht auf nachvollziehbaren Tatbeständen erfolgt ermögliche nicht derartigen Regeln unterliegenden Anbietern falsche Angaben zu machen, ohne dass dies sanktioniert werden kann, da keine Möglichkeit bestehe, das Tatbestandsmerkmal zu überprüfen.

Weiters könne anhand diverser Plattformen festgestellt werden, dass es mehrere Hundert verschiedene Anbieter von Online-Wetten gibt; diese Zahl stehe in keinem Verhältnis zur relativ geringen Anzahl an Steuernummern in Österreich.

Laut der Plattform <http://www.top100bookmakers.com/completelist.php> gebe es rund 500 Anbieter. Somit gebe es offenbar eine Vielzahl von Anbietern, die nicht zahlen während seriöse Anbieter zusätzlich zu der unsicheren nicht nachvollziehbaren Steuerbelastung, hohe Kosten für den Versuch einer Berechnung haben. Kurz: seriöse Anbieter würden dafür „bestraft“, sich abgabenrechtlich konform verhalten zu wollen, während unseriöse Anbieter aufgrund der Nichtvollziehbarkeit des Gesetzes durch den Rost fallen.

Der Bf. gehe es in keinsten Weise darum keine Steuer zu zahlen aber es müsse sich um eine Abgabe handeln, die eine gleichmäßige und faire Besteuerung für alle Unternehmen ermöglicht.

Vor der Entscheidung des VwGH, die im vorliegenden Fall die Schätzung des Grundtatbestandes als unzulässige Vorgangsweise deklariert hat, seien Indizien, die gegen die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals sprachen, im Rahmen der Schätzung berücksichtigt worden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb diese Indizien in die Schätzung Eingang gefunden haben, im Rahmen des Indizienbeweises aber nicht gewürdigt werden.

Aus der Niederschrift zur Betriebsprüfung 13.1.2015 gehe klar hervor, dass die Behörde sich sehr wohl der Problematik der Unmöglichkeit der Berechnung bewusst war. Dieser

Tatsache sei Rechnung getragen worden in dem die Behörde weitere Tatsachen berücksichtigt habe, die für die Schätzung von Bedeutung waren.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in der Entscheidung vom 20. November 2014 seine bisherige Judikatur zum Indizienbeweis nicht verworfen sondern sogar explizit erwähnt. Somit sei zweifelfrei klar, dass die Entscheidung eine Beweisführung auf Grundlage mehrerer Indizien, die die hier fragliche Tatsache der Teilnahme vom Inland aus indizieren, gesucht habe.

Der Verwaltungsgerichtshof habe aber keinen Weg aufgezeigt, wie die Indizien durch Denkgesetze zu verknüpfen sind, damit die zu beweisende Rechtstatsache überwiegend wahrscheinlich erscheint. Dieser Vorgang sei aber aus der bisherigen Judikatur geboten.

Seien vor dem Urteil des VwGH, der eine Schätzung als unzulässig ausgeschlossen hat, noch Tatsachen berücksichtigt worden, die gegen eine Teilnahme vom Inland aus gesprochen haben, habe sich die Behörde danach auf ein einziges Indiz gestützt.

Hierbei sei auch auf § 115 (3) BAO verwiesen. Es sei der Behörde amtsbekannt, dass Umstände vorliegen, zu Gunsten des Abgabepflichtigen (hier, dass in Fällen keine Teilnahme vom Inland aus vorgelegen ist). Nach dem Urteil des VwGH wurden diese Tatsachen aber nicht mehr berücksichtigt.

Diese Vorgehensweise widerspreche aber gänzlich dem Gesetzeswortlaut selbst, der mit der Formulierung „prüfen“ und „würdigen“ eine völlig neutrale Kontrolle und Untersuchung der Angaben und Umstände verlangt und dass neben der Erforschung der materiellen Wahrheit besonderes Augenmerk auf die Prüfung auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu legen ist.

Ein faires Verfahren sei dem Abgabepflichtigen im vorliegenden Fall nicht gewährt worden, seien keine Tatsachen zu Gunsten des Abgabepflichtigen berücksichtigt worden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei die Abgabenbehörde verpflichtet, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Sachverhaltsermittlung müsse zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Feststellung des Sachverhaltes führen, weil nur auf diese Weise die gleichmäßige Besteuerung gewährleistet werden kann.

Nach Ansicht des VwGH habe die Abgabenbehörde daher ihre Ermittlungen auch zugunsten der Abgabepflichtigen bis zur Grenze des Zumutbaren durchzuführen (VwGH 12.12.1985, 85/16/0099). (vgl. Gaedke in Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, § 115 Abs 3 BAO in der Beraterpraxis). Es seien jedoch keine Tatsachen, die auf eine Teilnahme von außerhalb Österreichs schließen lassen - wie zB IP-Adressen, Fremdwährungen, - gewürdigt worden. Dazu werde auf das Urteil des VfGH vom 24.11.2016 verwiesen (VfGH E 1063/2016-12 24.11.2016) das dezidiert darauf hinweise, dass die Behörde verpflichtet sei Gründe und Gegengründe gegeneinander abzuwiegen.

Zusätzlich zu den im Rahmen der Selbstanzeige vom 30. September 2014 übermittelten Daten seien im Zuge der Beschwerde vom 29. April 2015 umfangreiche Auswertungen hinsichtlich Nutzung mobiler Endgeräte, abweichender Registrierungsadressen, Verwendung ausländischer IP-Adressen nachgereicht worden. Diese Indizien würden ebenfalls auf eine Teilnahme hinweisen, die nicht aus Österreich erfolgt, diese Indizien seien weder erwähnt noch gewürdigt worden.

Auch dem Hinweis, dass im Generellen ein sehr kleiner Teil der Kunden für einen Großteil der Bruttospieleinnahmen verantwortlich sei, sei keine Rechnung getragen worden.

Ein willkürliches Verhalten, das in die Verfassungssphäre eingreift, liege unter anderem im Unterlassen von Ermittlungstätigkeiten in einem entscheidenden Punkt oder dem Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, insbesondere in Verbindung mit einem Ignorieren des Parteivorbringens und einem leichtfertigen Abgehen vom Inhalt der Akten oder dem Außer-Acht-Lassen des konkreten Sachverhaltes (zB VfSlg 15.451/1999, VfSlg 15.743/2000, VfSlg 16.354/2001, VfSlg 16.383/2001 oder erst jüngst VfGH 21.11.2013, U1900/2013). Ein willkürliches Vorgehen liege auch dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründet, denen jeglicher Begründungswert fehlt oder wenn dem Bescheid die gesetzliche Grundlage fehlt (VfSlg 13.302/1992; VfSlg 14.421/1996 oder VfSlg 15.743/2000).

Die beharrliche Verweigerung einer verfassungsrechtlich gebotenen Vermeidung von willkürlichen Besteuerungsergebnissen stelle ein solches willkürliches Verhalten dar. Damit habe das Finanzamt in erster Instanz Willkür geübt, sodass der Gleichheitssatz verletzt wurde.

2.2 Verletzung des Rechts auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäß Artikel 8 EMRK durch die einschlägige Gesetzesbestimmung:

Ebenso wenig wie die Registrierungsadresse die Anforderung erfülle, den tatsächlichen geografischen Aufenthaltsort zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel festzustellen, stelle auch die IP-Adresse des Kunden keinen (abschließend) geeigneten Indizienbeweis für diese Feststellung dar. Abgesehen von der technischen Unmöglichkeit der sicheren Zuordnung von IP-Adressen zu einem bestimmten geographischen Ort, dürfen IP-Adressen aufgrund des Datenschutzes nicht gespeichert werden.

Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“, an das die Abgabepflicht bei Glücksspielen gemäß § 57 Abs 2 GspG, hänge maßgeblich vom Verhalten eines Dritten (Teilnehmer an dem Online-Glücksspiel/registrierter User) ab, dessen Verhalten im On-line-Bereich weder der Anbieter noch die Abgabenbehörde adäquat beeinflussen oder zulässiger Weise überprüfen können. Um den abgabenrechtlichen Pflichten nachkommen zu können, müssten von Glücksspielen im Internet das Verhalten der daran beteiligten Dritten in einer Intensität kontrollieren, die auch aus dem Blickwinkel des Art 8 EMRK nicht zulässig sei (VfSlg 12689/1991).

Keine Offenlegungsverpflichtung, von wo die Teilnahme erfolgt: In einer bereits erwähnten Auskunft des Fachbereiches für Glücksspielabgaben des BMF vom

21.1.2010 sei festgehalten worden, dass die Postadresse, Nationalität oder über welchen Server die Teilnahme erfolge, für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage irrelevant sei. Vielmehr sei vorgesehen, dass die Abgabenermittlung unabhängig von der Ansässigkeit des gewählten Anbieters und des Kunden erfolgen soll. Eine gleichmäßige, wettbewerbsneutrale Besteuerung sei somit ausgeschlossen, weil eine dahingehende Datenspeicherung und Aufzeichnung des Anbieters nicht möglich sei, eine Datenspeicherung der IP-Adressen nicht zulässig sei und die IP-Adresse keinen einigermaßen sicheren Aufschluss über einen Aufenthalt des Kunden gebe.

Ein Festhalten an zusätzlichen Angaben eines Users, von wo aus dieser das Glücksspielangebot tatsächlich nützt, verstoße zudem gegen § 99 TKG 2003, da eine derartige Auskunft nur im Wege einer Verarbeitung (Verknüpfung) von Verkehrsdaten erfolgen könne.

Die begehrte Datenauskunft wäre in den meisten Fällen nur möglich, wenn die Bf. die Verkehrsdaten verarbeiten würden. Verkehrsdaten seien nach Art 2 lit b der RL 2002/58/EG „Daten, die zum Zwecke der Weiterleitung einer Nachricht an ein elektronisches Kommunikationsnetz oder zum Zweck der Fakturierung dieses Vorgangs verarbeitet werden“. Darunter würden in Umsetzung der Richtlinie in Österreich gemäß § 92 Abs 3 Z 4a TKG 2003 auch „jene Verkehrsdaten, die beim Zugang eines Teilnehmers zu einem öffentlichen Kommunikationsnetz beim Betreiber entstehen und für die Zuordnung der zu einem bestimmten Zeitpunkt für eine Kommunikation verwendeten Netzwerkadressierungen zum Teilnehmer notwendig sind“ fallen. Damit erfasse der weite Begriff Verkehrsdaten auch die Leitwege, die Dauer, den Zeitpunkt oder die Datenmenge einer Nachricht und das verwendete Protokoll (Internetprotokoll - IP-Adresse). Auf dieser Grundlage seien zumindest dynamische, das heißt nur für eine bestimmte Zeit zugewiesene IP-Adressen in die Kategorie der Zugangs- und damit der Verkehrsdaten einzuordnen. Demgegenüber seien statische IP-Adressen zwar möglicherweise Stammdaten, keinesfalls aber dynamische IP-Adressen, die jedenfalls in die Kategorie der Verkehrsdaten fallen. Gemäß § 99 Abs 1 TKG 2003 dürften jedoch außer in den im Telekommunikationsgesetz geregelten Fällen Verkehrsdaten nicht gespeichert oder übermittelt werden und seien vom Anbieter nach Beendigung der Verbindung unverzüglich zu löschen oder zu anonymisieren (so auch OGH 14.7.2009, 4 Ob 41/09x).

Eine Verarbeitung von Verkehrsdaten zu Auskunftszwecken sei nur zur Auskunft über die in § 99 Abs 5 TKG 2003 genannten Fälle zulässig. Die Auskunft an Abgabenbehörden werde darin jedenfalls nicht genannt. Es wäre der Bf. somit, wenn überhaupt, nur im Rahmen der äußerst restriktiven gesetzlichen Grenzen möglich, über diese Daten Auskunft zu geben, weil diese Daten zumeist nur durch eine Verarbeitung von Verkehrsdaten festgestellt werden könnten.

Auch diese verfassungsrechtlichen Überlegungen würden zu erheblichen und wesentlichen verfassungsrechtlichen Bedenken führen, über die letztlich der VfGH zu entscheiden habe.

Abschließend stellte die Bf. noch folgende Beweisanträge:

„Beweisantrag auf Einvernahme von

Herrn HR AB, zum Beweis dafür, dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel keine nach den anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen erforderlichen Ermittlungstätigkeiten getätigt, geschweige denn die Nachvollziehbarkeit der Daten in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „vom Inland aus“ geprüft hat;

ferner zum Beweis dafür, dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel keine Ermittlungshandlungen in Bezug auf von der Bf. angeführte Sachverhalte durchgeführt hat, die als Indizien für eine Teilnahme an Spielen vom Ausland aus zu werten sind und aus diesem Grund zu Unrecht und unter Verletzung seiner Ermittlungspflicht sowie der Vorgaben des VwGH, auch Indizien, die gegen eine Spielteilnahme vom Inland aus sprechen, zu würdigen, „Auslandsspiele“ als „Inlandsspiele“ gewertet und der Besteuerung unterworfen hat;

Herrn CD, CEO der Bf. zu jenen Beweisthemen, für die die Einvernahme von Herrn EF beantragt war, sowie zum Beweis insbesondere zu den von der Bf. im Rahmen der Kundenregistrierung erfassten Daten, zum Beweis, dass es die von der Bf., sei es im Rahmen der Registrierung von Spielern als Kunden, sei es während eines Spieles ermittelten und gespeicherten Kundendaten, der Bf. nicht ermöglichen, den geografischen Ort, von dem aus der Spieler spielt, festzustellen, dass nur ein sehr geringer Anteil von Spielern den bei weitem größten Anteil der Bruttospieleinnahmen ausmachen, dass die Bf. mit der von ihr durchgeführten Erfassung der Kundendaten und deren Überprüfung, alle diesbezüglichen Anforderungen der für sie zuständigen Aufsichtsbehörde erfüllt sowie dafür, dass die Tatsache, wie die Glücksspielabgaben vom FA bemessen und vorgeschrieben werden, nicht nur zu einer dramatischen Verzerrung des Wettbewerbs zwischen „steuerehrlichen“ und „steuerunehrlichen“ Glücksspielanbietern führt, sondern geeignet ist, jene Glücksspielanbieter zu fördern, die sich der Besteuerung durch Österreich bewusst entziehen.“

6. mündliche Verhandlung vom 13.6.2017

Einleitend teilte die Richterin mit, dass ihrer Ansicht nach von der Bf. kein wirksamer Antrag auf Entscheidung durch den Senat eingebracht worden sei, weil dieser „in eventu“ gestellt worden sei und daher beabsichtigt werde eine Entscheidung als Einzelrichterin zu treffen. Die mündliche Verhandlung werde durchgeführt, weil es die Richterin zur Ergänzung des Sachverhaltes für erforderlich halte.

Anschließend berichtete die Richterin, welche Beweismittel seit dem Erörterungstermin vom 11.10.2016 dem BFG vorgelegt wurden und wie sich der Sachverhalt dadurch für sie darstelle. Dazu wurde den Anwesenden die Beilage 1./ zur Niederschrift ausgehändigt.

Auf die Frage der Richterin, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gebe, erklärte der Vertreter der Bf (kurz RA), dass sich die Angaben mit IP-Auswertungen immer auf den Subunternehmer SPIELEANBIETER5 beziehen würden.

Anschließend führte der RA aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und verwies zum Beweisantrag auf Einvernahme von Herrn CD auf die Stellungnahme vom 2. Juni 2017.

Nach Ergehen des Beschlusses auf Einvernahme von Herrn CD als Zeugen zum Beweisthema: Erfassung der Kundendaten bei der Erstregistrierung und Spielablauf wurde die Zeugeneinvernahme unter Beiziehung einer gerichtlich beeideten Dolmetscherin durchgeführt. Der RA bzw. die Richterin richteten folgende Fragen an den Zeugen, die vom Zeugen wie nachstehend beantwortet wurden (lt. Übersetzung der Dolmetscherin):

„RA: Seine bisherigen Tätigkeiten in der Glückspielbranche und seine derzeitige Position bei der Bf.?

Antwort Zeuge: Ich bin seit 2004 in der Glücksspielbranche tätig, zunächst bei der Ab 2008 war ich in einer Gesellschaft mit Sitz in Malta im Vorstand und seit einem Jahr bin ich Geschäftsführer der Bf. mit Sitz in Malta.

RA: Haben Sie gestern in Wien von der Kanzlei von mir Glücksspiele gespielt?

*Zeuge: Gestern nachdem ich ins Büro des RA gekommen bin, habe ich mit meinem maltesischen Mobiltelefon und meiner ***** Registrierung in ***** Kronen gespielt.*

RA: Sind sie ins Internet über WLAN oder Mobilnetz eingestiegen?

Zeuge: Zuerst über Mobilnetz und danach über das WLAN der Rechtsanwaltskanzlei.

RA: Wurde Ihre IP-Adresse bei dieser Spielteilnahme erfasst?

Zeuge: Es ist seit 2015 eine Verpflichtung von BF gegenüber dem Lizenzgeber, dass die Bf. die Identität des Spielers, IP-Adresse, das Spiel, den Einsatz (Betrag) und den genauen Zeitpunkt erfasst. Das wird gemacht um Geldwäsche zu verhindern und auch im Internet Betrugereien zu verhindern. Es gibt keine Daten über den geographischen Aufenthalt des Spielers. Für BF ist interessant, wer der Spieler ist und das der Spieler über das Konto verfügt. Die IP-Adresse wird nicht zu einem geographischen Ort zugeordnet und es ist auch keine Verpflichtung von BF, den Aufenthaltsort zu ermitteln und festzuhalten.

RA: Als Sie gestern nachweislich in Wien gespielt haben, welche Daten wurden bei der Bf. erfasst und welcher Region wurden sie zugeordnet?

Zeuge: Über das Mobilnetz wurde die IP-Adresse von Malta angezeigt, über das WLAN eine Zuordnung zu Österreich.

RA: Dem Zeugen werden Ausdrücke von zwei Mails einmal Montag 12.6.2017 15:51 Uhr einmal 15:57 Uhr ausgefolgt (Beilagen 17 und 18). Sind darauf die Ergebnisse ersichtlich, die bei BF bei dem gestrigen Spiel angezeigt wurden?

Zeuge: Ja

Zeuge ergänzend: Nur in Österreich besteht das Problem, dass bei der Unterzeichnung der Steuererklärung er nicht weiß ob sie richtig ist, weil das österreichische Gesetz so unklar ist. Ich bin jetzt in einem Dilemma, weil ich jetzt weiß, wie leicht die Steuererklärung falsch sein kann. Das neue ***** Recht stellt auf die Registrierungsadresse an und vorher wurden ausländische Spieleanbieter in LAND nicht erfasst. In den anderen Staaten in denen es Glücksspielabgaben gibt, erfolgt die Zuordnung anhand der Registrierungsadresse und nicht nach dem tatsächlichen Aufenthaltsort. Z.b. wenn ein Spieler mit englischer Registrierungsadresse und mit englischen Pfund und englischen Konto spielt wird er England zugeordnet, auch wenn er sich im Zeitpunkt der Spielteilnahme im LAND befindet. Das ist in Großbritannien gesetzlich so geregelt. Nur in Österreich ist die Gesetzeslage so unklar, es geht nicht darum keine Steuern in Österreich zu bezahlen, BF sucht geregelte Märkte und zahlt Steuern, wenn die gesetzlichen Bestimmungen eindeutig sind. Die Lage hier ist ungerecht, weil Mitbewerber keine Glücksspielabgabe bezahlen. Wir wissen, dass mehrere 100 Spielanbieter in Österreich Spiele anbieten. 70 dieser Gesellschaften sind auf unserer Mitbewerber-Vergleichsliste. Wir wissen, dass 20 dieser Gesellschaften Werbung im klassischen Sinn betreiben und 50 machen online Werbung in Österreich. Laut unserer Statistik bezahlen nur 8 Unternehmen Glücksspielabgabe in Österreich, was zu einer unlauteren Wettbewerb Situation führt. Die können deshalb 40 % mehr für Marketing ausgeben, als wir es können.

RA: Spielen die Marketingaufwendungen eine große Rolle für die Wettbewerbssituation?

Zeuge: Ungefähr 35-50 % der Nettoeinnahmen fließen ins Marketing, daher ist es ein entscheidender Wettbewerbsfaktor, wenn die Mitbewerber mehr im Marketing „investieren“ können, weil sie keine Steuer bezahlen.

RA: In wie vielen Länder zahlt BF Glücksspielabgaben?

Zeuge: In fünf Ländern wird Steuer mit einem Steuersatz von 15-20 % bezahlt und in sämtlichen dieser Länder hat BF eine Lizenz.

RA: Gibt es ein Land in dem BF Steuern bezahlt aber keine Lizenz bekommen kann?

Zeuge: Österreich

RA: Wie viele Kunden hat BF, weltweit, europaweit und in Österreich?

Zeuge: Im Jahr 2014 waren ca. 8 % der Spieler aus Österreich.

RA: Wäre es möglich und wenn ja mit welchem Aufwand pro Spiel genau zu sagen: diese IP-Adresse gehört zu diesem Land?

Zeuge: Nein, das ist nicht möglich. Auch ein Pop-Up-Fenster mit der Frage nach dem Aufenthaltsort ist nicht möglich. Eine Spielrunde dauert ungefähr 4 Sekunden, selbst wenn man die Frage bei jedem Spiel stellen würde, wäre es nicht möglich, weil der Spielablauf (Entertainment) gestört wäre.

Die RichterIn fragt den Zeugen: Wenn eine Information an alle Spieler mit einer österreichischen Registrierungsadresse ergehen würde, dass grundsätzlich von einem Aufenthalt in Österreich ausgegangen wird und nur im Ausnahmefall ein Feld „anderes Aufenthaltsland“ angeklickt werden müsste: wäre das ein gangbarer Weg?

Zeuge: Es wäre technisch möglich, aber die Überprüfbarkeit würde auch fehlen und der Spielablauf (Entertainment) wäre gestört.

RA: Welche Daten wurden im September 2014 getrackt und gespeichert?

Zeuge: Im Jahre 2014 wurden die IP-Adressen nicht gespeichert, das kam erst im Jahr 2015. Der Vorgaben der britischen Lizenz und der Geldwäscherichtlinie.

RA: Im September 2014 wurde Bruttospieleinnahmen von 1,29 Mill. Euro erzielt, wie viele Kunden stehen dahinter?

Zeuge: Ca. 7.500 Spieler und mehr als eine Million einzelne Spiele bei AT-Operator.

RA: Liegen zu den Kunden, Kundenstammlblätter vor und werden diese regelmäßig überprüft?

Zeuge: Es gibt ein Spieleprofil für alle Kunden, wo der Zeitpunkt des Spieles, der Betrag, welches Spiel und wo auch Daten betreffend des Kunden gespeichert werden (Name, Anschrift, E-Mail und TelefonNr.).

RA: Werden die Daten überprüft und wenn ja regelmäßig?

Zeuge: Es ist eine Anforderung des Lizenzgebers, die Daten werden jährlich überprüft.

RA: Gibt es darüber hinaus Kontrollen von BF?

Zeuge: Wir machen ca. 10 weitere Kontrollen, Alterskontrolle, Depositkontrolle, Kontrolle bei der Entnahme von Geld, dass nicht Spielergemeinschaften auftreten, ab diesem Sommer werden auch Spieler kontrolliert auf Hinweise auf problematisches Spielverhalten

RA: Ist es im Prinzip möglich, wenn man bei BF registriert ist, zu spielen, ohne dass die Daten kontrolliert werden.

Zeuge: Wenn der Auszahlungsbetrag über 2000 Euro liegt muss eine Überprüfung erfolgen. Mit der neuen Geldwäscherichtlinie der EU wird dieser Betrag herabgesetzt werden. Alle Auszahlungen werden dahingehend überprüft, ob sie auf das gleiche Konto gehen von dem eine Einzahlung erfolgt ist, auch das ist um Geldwäsche zu verhindern.

RA: Fordert irgendein Lizenzgeber, dass der Aufenthaltsort des Spielers festgestellt wird?

Zeuge: Nein

RA: Kennen Sie irgendeinen Glücksspielanbieter, der ein Pop-upfenster über das Aufenthaltsland vor dem Spiel einblendet?

Zeuge: Nein, es ist eine Internetdienstleistung die von überall verfügbar sein soll, wesentlich ist die Identität, das Alter und die Staatsbürgerschaft und die

Verfügungsberechtigung über die Gelder zwecks Verhinderung von Geldwäsche und Betrug.

RA: Keine weiteren Fragen

FA: Wir haben keine Fragen an den Zeugen“

Nach Beendigung der Zeugeneinvernahme kündigte der Vertreter der Bf an, dass bis 3. Juli 2017 weitere Beweismittel schriftlich vorgelegt werden.

Sodann verkündete die Richterin den Beschluss, dass die Verhandlung auf 12. Juli 2017 vertagt wird.

7. ergänzender Schriftsatz vom 3. Juli 2017

Mit Schriftsatz vom 3. Juli 2017 führte die Bf. ergänzend aus wie Folgt:

„A. Keine Feststellbarkeit des Aufenthaltsortes über IP-Adresse — Doppelbesteuerung

- 1. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 13.6.2017 hat der CEO der Beschwerdeführerin, Herr CD, angegeben, dass er am 12.6.2017 in der Kanzlei des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin unter Verwendung seines Mobiltelefons Glücksspiele gespielt hat. Dabei wurden in Abhängigkeit davon, ob Herr CD in das Internet über Verwendung seiner SIM-Karte oder unter Verwendung des WLAN des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin in das Internet eingestiegen ist, unterschiedliche IP-Adressen vergeben, die in den Systemen von BF örtlich verschiedenen Ländern (Österreich, Malta) zugeordnet wurden.*
- 2. Im Einzelnen ist Herr CD wie folgt vorgegangen: Herr CD ist auf der Webpage der Beschwerdeführerin mit einem ***** Account registriert. Dies deshalb, weil die Beschwerdeführerin in LAND die Zuordnung eines Spielers zum ***** Markt aufgrund der in LAND jeder in LAND ansässigen Person zugeteilten Sozialversicherungsnummer vornimmt. Herr CD hat eine solche ***** Sozialversicherungsnummer und einen ***** Wohnsitz. Herr CD spielte über sein Mobiltelefon, welches über eine maltesische SIM-Karte verfügt, weil Herr CD als CEO der Beschwerdeführerin einen erheblichen Teil seiner Arbeitszeit in Malta verbringt. Zunächst loggte sich Herr CD unter Verwendung der maltesischen SIM-Karte in das Internet ein und spielte über seinen ***** Account Glücksspiele. Die Systeme von BF haben diesem Vorgang die IP-Adressen 185551.0 bis 185.551.255 „Vodafone Malta“ zugeordnet, und damit über die IP-Adresse Herrn CD (zu Unrecht) als im Zeitpunkt des Spieles in Malta aufhältig detektiert (E-Mail 12.6.2017, 15:55 Uhr, Beil./17).*
- 3. Ferner hat Herr CD, gleichfalls noch in der Kanzlei des Vertreters der Beschwerdeführerin, weitere Spiele bei der Beschwerdeführerin unter Verwendung seines Mobiltelefons gespielt, dann aber unter Verwendung des WLAN des Rechtsvertreters*

der Beschwerdeführerin. Nun, obwohl Herr CD seinen Aufenthaltsort in keiner Weise verändert hat, wurde eine „österreichische“ IP-Adresse mit den Nummern 212.186.238.72 bis 212.186.238.79 festgestellt und der Kanzlei des Vertreters der Beschwerdeführerin zugeordnet (E-Mail vom 12.6.2017, 15:51 Uhr, Beil./18).

4. Nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 2 GSpG unterliegen die durch die vorgenannten Spiele von Herrn CD erzielten Bruttospieleinnahmen der österreichischen Glücksspielabgabe, weil sich Herr CD zum Zeitpunkt der Spiele in Österreich aufgehalten hat. Allerdings ist es der Beschwerdeführerin mit ihren Systemen nicht möglich festzustellen, wo sich Herr CD tatsächlich aufgehalten hat, wenn Herr CD für die Online-Spiele seine nicht österreichische SIM-Karte verwendet.

5. Daraus folgt, dass die IP-Adresse als Indizienbeweis für den tatsächlichen Aufenthaltsort des Spielers völlig untauglich ist. Dies aber nicht nur deshalb, weil die IP-Adresse und damit ihre Länderzuordnung davon abhängen, über welche technischen Einrichtungen der Spieler seine Spiele spielt, sondern auch, weil es einem Online-Spiele-Anbieter unzumutbar ist, die Fülle an IP-Adressen, welche während eines Online-Glücksspieles verwendet und von den Systemen von BF erfasst werden, hinsichtlich ihrer länderspezifischen Zuordnung auszuwerten. Ein einzelnes Online-Glücksspiel dauert bei der Beschwerdeführerin rund vier Sekunden. Wie sich aus der unter einem vorgelegten Einzeltransaktionsaufstellung ergibt, wurden alleine nur in der rund vier Minuten dauernden Spielphase von Herrn CD unter Verwendung seiner SIM-Karte 31 Einzeltransaktionen und damit 31 IP-Adressen erfasst, welche von der Beschwerdeführerin jeweils auszuwerten und dem jeweiligen Land zuzuordnen wären (Einzeltransaktionsaufstellung; Beil./19). Dies ist unzumutbar!

6. Die Anknüpfung der österreichischen Glücksspielabgabe an den Ort, von dem aus am Glücksspiel teilgenommen wird, führt im Übrigen zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung der Beschwerdeführerin. Wäre Herr CD ein Kunde mit britischem Account, so hätte die Beschwerdeführerin für die vom Herrn CD in Wien gespielten Transaktionen in Großbritannien Steuern zu zahlen. Gleichzeitig unterliegen die von diesen von Herrn CD in Wien gespielten Spiel generierten Spieleinnahmen aber auch in Österreich der Glücksspielabgabe. Wie gesagt, derzeit würde diese Doppelbesteuerung nur greifen, wäre Herr CD ein britischer Kunde. In naher Zukunft wird sich dies aber ändern. Nach einem in Kürze in LAND in Kraft tretenden Gesetz muss die Beschwerdeführerin für ***** Kunden - unabhängig davon, von welchem Ort aus sie ihre Spiele tätigen - in LAND Steuern zahlen und zusätzlich für solche Kunden auch in Österreich, wenn diese von Österreich aus an Glücksspielen teilnehmen.

Beweis: E-Mail M.Z., 12.6.2017, 15:57 Uhr (Beil./17)

E-Mail M.Z., 12.6.2017, 15:51 Uhr (Beil./18)

Einzeltransaktionsaufstellung (Beil./19)

Aussage CD vom 13. Juni 2017

B. Top 5% Kunden JM (Beilage 1 zur Niederschrift von 13.6.2017)

7. Die im Vorblatt zur Verhandlung am 13. Juni 2017 angegebenen Zahlen und Relationen zeigen deutlich, wie unsicher der Indizienbeweis in derartigen Fällen ist:

- rund 6,2 % der Kunden haben nie eine österreichischen IP-Adresse verwendet
- dies entsprach im September allerdings rund 11% der Bemessungsgrundlage
- rund 4 % der Kunden haben nur teilweise mit einer österreichischen IP-Adresse eingeloggt
- dies entsprach aber 3,5 % der Bemessungsgrundlage
- somit haben 89,8% der Kunden im vorliegenden nicht zur Feriensaison zählenden Monat mit einer österreichischen IP-Adresse eingeloggt. Dies bedeutet aber keineswegs, dass sie damit vom Inland aus das Angebot angenommen haben, denn ein beträchtlicher Teil wird von mobilen Geräten aus gespielt. In diesen Fällen bedeutet die österreichische IP-Adresse bloß, dass der Mobilfunkbetreiber ein Österreicher ist. Einen Rückschluss auf den tatsächlichen Aufenthalt lassen die Daten aber nicht zu.
- 10,5 der Kunden haben mit ausländischer IP-Adresse teilgenommen (davon 6,12% ausschließlich)
- 10,14 der Einsätze wurden von Kunden, die ausschließlich mit ausländischer IP eingeloggt waren, getätigt
- 6,63 % der Spiele wurden von Kunden getätigt, die ausschließlich mit ausländischer IP-Adresse teilgenommen haben
- Einzelne Kunden haben sowohl mit österreichischer IP-Adressen als auch mit ausländischer IP-Adresse teilgenommen, wobei die Aufteilung der Bemessungsgrundlagen auch zu einem positiven Teil und einem negativen Teil führen kann

8. Aber auch die signifikanten Abweichungen zwischen den Abweichungen von der Zahl der Kunden und der Bemessungsgrundlage bzw der Anzahl der Spiele macht das Problem deutlich, dass kein Weg dazu führt, die wahren Verhältnisse zu ermitteln und eine Gleichmäßigkeit der Bemessungsgrundlagenermittlung sicherzustellen. Für der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Sinne eines Indizienbeweises stellen sowohl die **Registrierungsadresse** als auch die **IP-Adresse** aber nur **schwache Indikatoren** dar, die die Qualifikation als erwiesene Hilfstatsachen in Frage stellen. Dies machen die angegebenen Zahlen deutlich: **6,2 % der für die Bemessungsgrundlage überwiegend verantwortlichen (Top 5%) Kunden** haben nie eine österreichische IP-Adresse verwendet, aber bereits diese 5% der Kunden haben 95% der Bemessungsgrundlage ausgemacht. Die Steuerbemessungsgrundlage ist direkt vom Ausgang der Spiele abhängig: nur Spiele, die der Kunde verliert, erhöhen die Bemessungsgrundlage. Somit ist es gleich wahrscheinlich, dass die Bemessungsgrundlage rund TEUR 480 oder aber nur TEUR 20 ausmacht, da nicht vorhersehbar ist, ob die Kunden mit inländischem

*oder ausländischem Aufenthalt die Spiele gewinnen oder verlieren. **Weiters ist eine Überprüfung ausgeschlossen - wie bereits vorgebracht und von der Behörde unwidersprochen.***

9. Auch eine Hochrechnung von den untersuchten 343 Kunden auf die 6852 Kunden, die im betreffenden Zeitraum teilgenommen haben weist erhebliche Unterschiede auf, je nachdem, ob man die Relationen der Spielgewinne (11%), die Anzahl der Spiele (7%) oder aber die Einsätze (10%) heranzieht. Dabei ist zB auch fraglich wie ein Kunde einbezogen werden soll, der in den Daten enthalten ist und

- mit österreichischer IP EUR 612 gewonnen hat,

- mit deutscher IP EUR 1.046 verloren hat und

- mit niederländischer IP EUR 294 verloren hat

- und somit mit gesamt EUR 728 in der Bemessungsgrundlage enthalten ist. Allen Relationen ist gemein, dass die Abweichung über 5% liegt, andererseits machen 5% der Kunden 95% der Bemessungsgrundlage aus. Das kann also bedeuten, dass die Bemessungsgrundlage der mit österreichischer Adresse registrierten Kunden letztendlich zu weniger als 5% aufgrund anderer Indizien der Teilnahme vom Inland aus zugerechnet werden kann.

10. Rechnet man die Ergebnisse der Untersuchung der Top 5% der Kunden über SPILEANBIETER5 auf die Grundgesamtheit (unter Unterstellung einer Gleichverteilung) hoch, ergibt sich eine Verminderung der Steuer von TEUR 480 auf TEUR 400. Dies berücksichtigt Fälle, welche nie mit österreichischer IP eingeloggt waren (rund TEUR 55) sowie Fälle, die nur teilweise mit österreichischer IP eingeloggt waren. Zu beachten ist aber in dieser Überlegung, dass das aleatorische Moment dazu führen kann, dass die höchsten 6,2 % der Bemessungsgrundlage nicht mit österreichischer IP-Adresse einloggen und damit die Bemessungsgrundlage unter TEUR 20 liegt.

11. Die Nichtberücksichtigung der anteiligen Spielgewinne, die aus dem Einsatz der Boni stammen, vermindert die Bemessungsgrundlage um weitere TEUR 20. Die Weiterleitung der Jackpots - sowohl Kosten der Veranstaltung als auch Einsätze, vermindert die Bemessungsgrundlage um weitere TEUR 48.

12. Das Indiz der steigenden Nutzung von mobilen Geräten wurde dabei noch in keiner Weise berücksichtigt. Das Indiz von 30% Nutzung führt bei gleichen Relationen, die sich aus der Untersuchung der Top 5 % der über SPILEANBIETER5 eingeloggten Kunden ergibt bei gleicher Verteilung (11 % der Spielgewinne) zu weiteren 3,3 % der Spielteilnahmen, bei Gleichverteilung somit auch um 3,3 % der Bemessungsgrundlagen, bei abweichenden Eintritt des aleatorischen Elements aber wiederum bis zu ca. 85% der Bemessungsgrundlage.

*13. **Bereits die 4 einzelnen Kunden, die im September 2014** den höchsten Beitrag zur Bemessungsgrundlage hervorgebracht haben, machen rund 11 % der Bemessungsgrundlage, aber weniger als 0,1% der Anzahl der Kunden, die zur*

Bemessungsgrundlage beigetragen haben, aus, davon rund 16% ein Kunde, der nie mit einer österreichischen IP-Adresse eingeloggt war.

14. Boni sind eine Veränderung der Gewinnwahrscheinlichkeit durch den Anbieter. Die Argumentation, es handelt sich um einen Naturalrabatt wurde bereits vorgebracht. Naturgemäß sind diese Boni von dem aleatorischen Moment abhängig, somit ist entweder bei der **Gewährung** oder bei der **Einlösung der Bonus** als Minderung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

15. Die für die Befüllung der Jackpots der Spielhersteller aufgewendeten Beträge sind demgegenüber zwar Einsatz, jedoch für eine andere Ausspielung, die auch Kunden anderer Anbieter betrifft. Auch hier ist die Berücksichtigung bei der Zahlung zur Wahrung der Territorialität der Steuer und der Wettbewerbsneutralität der Steuer geboten. Wie bereits dargelegt, beträgt die kumulierte Wahrscheinlichkeit der Jackpotauszahlung an einen Kunden mit österreichischen Registrierungsadresse 0,07% - tritt diese Fall ein und werden Jackpotzahlungen nicht im Zeitpunkt der Zahlung an den Jackpot-Betreiber berücksichtigt, ist der Bruttospielertrag über Jahre negativ.

16. Aus diesen Verhältniszahlen ergibt sich, dass die Registrierung der Kunden mit österreichischer Adresse zwar unzweifelhaft ein Indiz auf die „Teilnahme vom Inland aus“ darstellt, es sich dabei um ein Indiz handelt, dass aufgrund des aleatorischen Moments von Ausspielungen, aufgrund der **Unmöglichkeit** und der **Unerlaubtheit** der privaten Ortsfeststellung allerdings **nicht geeignet** ist, die Bemessungsgrundlage aus der **Spielteilnahme vom Inland** aus zu ermitteln. Die konkreten Vergleiche der Indizien IP-Adresse und Registrierungsadresse sowie die notorisch bekannte Zunahme der Verwendung mobiler Geräte für den Internetzugang zeigen deutlich, dass einerseits das Abstellen auf ein einziges Indiz zu erheblichen falschen Ergebnissen führt und andererseits, dass das Arbeiten mit den bekannten Indizien aus den Entwicklungen des Internets und der Besonderheiten des Glückspiels Ungenauigkeiten aufweisen, die die Bemessungsgrundlage um 95% verändern können.

17. Auch wenn man davon ausgeht, dass die gesetzliche Bestimmung von ihrem Wortlaut her klar ist, zeigen die vom Gericht im Vorhalt zur mündlichen Verhandlung angeregten Überlegungen aus 343 Kunden, dass

- kein behördlich überprüfbarer Beleg zur Ermittlung des Tatbestandes gegeben sein kann
- dass letztendlich ein einziges Indiz keinerlei belastbare Zuordnung zum In-/Ausland ermöglicht, und
- somit mit rechtsstaatlichen Methoden keine Ermittlung der Bemessungsgrundlage möglich ist, die die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur einigermaßen sichert.

18. Hinzu kommt, dass nach Marktbeobachtungen der Beschwerdeführerin rund 70 Marktteilnehmer den österreichischen Markt bewerben, davon aber nur 8 steuerlich registriert sind. Wir regen somit an, dass das Gericht dem Finanzamt aufträgt, darzustellen, wie viele Steuernummern zur Glückspielabgabe bestehen und zu wie vielen

Unternehmensgruppen diese zählen. Daraus ergibt sich eine intransparente, willkürliche und diskriminierende Anwendung der - nach ihrem Wortlaut nicht diskriminierenden steuerlichen Bestimmungen. Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs C-49/16 (Unibet International Ltd/Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kőzponti Hivatala) kann die **nicht transparente Anwendung** von an sich nicht diskriminierenden nationalen Vorschriften Unionsrechtswidrigkeit begründen. Dies ist hier im Hinblick auf die Anwendung der Bestimmungen über die Bemessung der Glückspielabgabe durch die österreichischen Abgabenbehörden der Fall. Obwohl eine Vielzahl von ausländischen Anbietern von Online-Glücksspielen in Österreich ihre Spiele anbieten, ist nur einen Bruchteil davon in Österreich auch steuerlich registriert; und die österreichischen Behörden lassen dies auch auf sich beruhen. Diese **nicht transparente Anwendung** der steuerlichen Bestimmungen führt auch zu einer Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Wettbewerbs auf dem Glückspielmarkt zwischen Mitgliedstaaten, beschränkt in unzulässiger Weise die Dienstleistungsfreiheit und begründet Unionsrechtswidrigkeit.

Beweis: Daten-CD, Beil./13

C. Abzugsfähigkeit von Boni

19. Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Der Begriff „Jahresbruttospieleinnahmen“ wird in § 57 Abs 5 GSpG als die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres, also „dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spielausgaben des Glücksspielanbieters in Bezug auf das jeweilige Glücksspiel innerhalb eines Kalenderjahres“, definiert. Gemäß § 2 Abs 1 Z 2 GSpG gilt als „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die ein Kunde oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen. Der Einsatz ist somit jener Betrag, der - vereinbarungsgemäß - vom Spielteilnehmer (oder „einem anderen“) aufzuwenden ist, um an dem Glücksspiel teilnehmen zu können (Kaufpreis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance), wobei jede Vermehrung des Vermögens bzw. der Einnahmen des Glücksspielanbieters bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen ist.

20. Die belangte Behörde legt das Gesetz offenbar dahingehend aus, dass auch Boni und ähnliche den Kunden gewährte Vergünstigungen, bei denen der Einsatz nicht vom Kunden selbst stammt, sondern durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt wird, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Diese Ansicht steht im Einklang mit Auffassungen in der Literatur, wonach es nicht darauf ankommen kann, wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird. Im Ergebnis sollen damit sämtliche „Einsätze“ eines Kunden, unabhängig davon, ob dieser den Betrag selbst (d.h. aus eigener Tasche) aufgebracht hat oder z.B. ein Darlehen aufgenommen, ein Geldgeschenk von einem Verwandten erhalten oder aber auch einen Gutschein oder Bonus von einem Glücksspielanbieter verwendet hat, gleich behandelt werden.

21. Dabei wird jedoch übersehen, dass zwischen den in der Rechtsprechung des UFS genannten Beispielen ein wesentlicher Unterschied besteht: Während ein Darlehen oder

Geschenk, genauso wie sonstige Mittel, die dem Spielteilnehmer von Dritter Seite zur Verfügung gestellt und zur Bezahlung des „Kaufpreises“ für die Teilnahme an einem (Online-) Glücksspiel verwendet werden, tatsächlich (wenn auch z.T. nur kurzfristig) zu einer Erhöhung der Einnahmen des Glücksspielanbieters führen, ist dies bei einer kostenlosen Spielteilnahme gerade nicht der Fall. Es handelt sich in diesen Fällen daher eben nicht um einen „Einsatz“, also einer Gegenleistung des Spielteilnehmers für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, die dem Glücksspielanbieter zufließt und seinen Ertrag erhöht. Die Einnahmen des Glücksspielanbieters reduzieren sich unter Umständen sogar (z.B. bei einem Gewinn des gratis teilnehmenden Kunden). Derartige Vergünstigungen sind daher kein „Spieleinsatz“ des Kunden, sondern eine Marketingmaßnahme ähnlich solchen Zugaben, die zur Absatzförderung von Waren häufig eingesetzt werden.

22. Ein Gutschein für eine kostenlose Teilnahme an einem Glücksspiel erhöht zwar die Chancen des einzelnen Spielteilnehmers zu gewinnen, diese Hoffnung auf eine Gewinnchance wird aber eben ohne einen Spieleinsatz seitens des Kunden gewährt, um die Wahrscheinlichkeit zukünftiger Spielteilnahmen dieses Kunden zu erhöhen. Der Spielanbieter erhält gerade keine Gegenleistung für die (zusätzlich als Belohnung oder Anreiz) gewährte Gewinnchance. Es macht dementsprechend einen Unterschied, ob der Spielteilnehmer ein Geldgeschenk von Verwandten oder ein (zurückzuzahlendes) Darlehen einsetzt, um die Hoffnung auf eine Gewinnchance bei der Beschwerdeführerin zu erwerben oder keinen Einsatz leistet.

23. Darüber hinaus ist jede Auslegung des Begriffs „Jahresbruttospieleinnahmen“ durch dessen äußerst möglichen Wortsinn begrenzt. Unter dem in diesem Wort enthaltenen Begriff „Einnahmen“ versteht man im steuerrechtlichen Kontext einen (monetären oder geldwerten) Zufluss zum Steuerpflichtigen (hier dem Glücksspielanbieter). Schon allein daran zeigt sich, dass die von einem Glücksspielanbieter kostenlos gewährten Boni, die jedenfalls zu keinem Zufluss zum Glücksspielanbieter führen, vom Wortlaut der § 57 Abs 2 GSpG nicht erfasst sind und daher nicht als „Einsätze“ iSd 5 59 Abs 5 GSpG in die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe einzubeziehen sind. Richtigerweise sind die ausgezahlten Boni daher natürlich abzuziehen, da sie von vornherein gar nicht Teil der Bemessungsgrundlage waren.

24. Sollte das Bundesfinanzgericht diesen Ausführungen nicht folgen und Boni und gleichartige Vergünstigungen dennoch als Teil der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe betrachten, so müssen derartige Vergünstigungen beim Anbieter der Glücksspiele zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen. Die Gewährung von Boni würde daher der Auszahlung eines Gewinnes an den Kunden entsprechen, da etwa Gratisspiele nur an Kunden in Abhängigkeit von der bisherigen Spielteilnahme gewährt werden. Im Ergebnis würde daher die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe durch die vom Glücksspielanbieter an die Spielteilnehmer gewährten Vergünstigungen als Auszahlungen an die Spielteilnehmer neutralisiert.

25. Klarzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass sämtliche Bonusprogramme, die ein Kunde im Rahmen seiner Teilnahme an Glücksspielen der Beschwerdeführerin erhält, ab

Vertragsabschluss Teil des Glückspielvertrages sind. Der Kunde erhält nämlich gerade nur mit der Teilnahme an einem konkreten (entgeltlichen) Glücksspiel, also mit Abschluss des Glücksspielvertrages, den Anspruch auf den Erhalt von derartigen Vergünstigungen. Sie sind Bestandteil des mit Abschluss des Glücksspielvertrages begründeten, von einem aleatorischen Ereignis abhängigen, Gewinnanspruches. Es handelt sich somit um eine (zusätzlich vereinbarte) Gewinnchance, die im einzelnen Glücksspielvertrag von Beginn an vereinbart wird.

D. Berücksichtigung der Jackpot-Kosten

26. Bei allen von BF angebotenen Spielen sowohl im Live Casino als auch bei den Slot-Spielen wählt der Kunde seinen Einsatz. Eine Ausnahme stellen die Jackpot Spiele dar; hier bestimmt zwar der einzelne Kunde seinen Einsatz, der Gewinn bestimmt sich jedoch nach der Höhe der Pools, der nicht nur von diesem Kunden gespeist wird.

27. Grundsätzlich handelt es sich bei Jackpots um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst werden. Aus diesen Pools erfolgt später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler. Bei den sogenannten Local Jackpots (zu den von Dritten betriebenen Pool-Jackpots siehe unten), die von BF betrieben werden, werden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze von BF Kunden (Net-Jackpot-Costs) gebündelt und es wird auch der Gewinn an einen BF Kunden ausbezahlt. Diese Kunden können entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein.

*28. Dadurch kommt es aber bei der Glückspielabgabe zu groben lokalen Verzerrungen, weil nur ein Teil (konkret der österreichische Kunden abgezogene Teil) der Net-Jackpot-Costs der Steuer unterliegt, im Fall eines österreichischen Gewinnes aber der gesamte Gewinn die Bemessungsgrundlage mindert. Obwohl es sich bei den Net-Jackpot-Costs daher um Spieleinsätze handelt, die prinzipiell in den Bruttospielertrag und damit in die Bemessungsgrundlage für die Glückspielabgabe Eingang finden, ist unseres Erachtens eine Kürzung des Bruttoertrags um diese Kosten geboten, um die Verzerrungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. der Anknüpfung an der Teilnahme vom Inland zu vermeiden. Im Gegenzug müsste dann bei Jackpot-Ausspielungen der Abzug eines lokalen Gewinnes von der Bemessungsgrundlage unterbleiben. **Die Net-Jackpot-Costs kann man sich daher wie eine im Voraus berücksichtigte, rechnerisch anteilig auf die „österreichischen“ Spieler entfallende Gewinn tangente vorstellen.***

29. Darüber hinaus liegen sogenannte Pool Jackpots vor, die insbesondere von den Herstellern der Spiele eingerichtet werden. Jeder Internet Gaming Operator verpflichtet sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller (Provider) weiterzugeben und jener speist damit einen Jackpot. Bei diesen Pool Jackpots stellt sich aufgrund der Internationalität des Geschäftsmodells grundsätzlich die gleiche Problematik der Verzerrung der Bemessungsgrundlage, sodass die oben angeführten Argumente auch in diesem Fall vollinhaltlich zutreffen.

30. Bei diesen Jackpot-Varianten kommt noch hinzu, dass der Jackpot nur genau einem Kunden, der bei irgendeinem teilnehmenden, bzw. das Spiel anbietenden Internet Gaming Operator (z.B BF) registriert ist, ausbezahlt wird. In steuerlicher Hinsicht mindert dieser Gewinn somit die Bemessungsgrundlage desjenigen Operators, der den Wetteinsatz des Kunden entgegen genommen hat (in unserem Fall BF). Die Speisung des Jackpots erfolgt allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Operatoren. Die Steuerlast wird daher von den teilnehmenden Operatoren gemeinsam getragen, wohingegen die Entlastung ausschließlich denjenigen Operator trifft, dessen Kunde gewinnt. Es kommt also zusätzlich auch zu einer **willkürlichen Verschiebung der Steuerlast zwischen einzelnen Steuersubjekten**, somit zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

31. In der Stellungnahme vom 7. November 2016 konnten diese Verzerrungen anhand der von dem Anbieter SPILEANBIETER⁵ für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2016 zur Verfügung gestellten Daten quantifiziert werden; so standen Auszahlungen Jackpots von insgesamt EUR 208.475.364,00 Jackpot Auszahlungen an BF in Österreich in Höhe von EUR 14.410,00 gegenüber; dies entspricht 0,007% der Gesamtauszahlungen. BF hat jedoch im selben Zeitraum (01/2013 bis 06/2016) bezahlten Jackpot-Kosten in der Höhe von rund EUR 483.000,00 in keiner Relation zu den erhaltenen Auszahlungen an österreichische Kunden stehen.

32. Diese willkürliche Verschiebung von Steuerlasten und -entlastungen zwischen einzelnen Steuersubjekten führt letztlich auch zu einer gesamtwirtschaftlich unerwünschten Verzerrung des Wettbewerbs. Nicht zuletzt aus diesem Grund ist dem Ansatz der Kürzung der Bemessungsgrundlagen um die Net-Jackpot-Costs im Gegenzug für ein Abzugsverbot der Jackpot-Gewinne der Vorzug zu geben. **Es widerspricht sowohl dem Wortlaut der Bestimmung („Bruttoertrag“) als auch dem Telos der Bestimmung, wenn die Behörde den Abzug der Jackpot Beträge versagt.**

E. Zulassung der ordentlichen Revision

33. Sollte das Bundesfinanzgericht die vorliegende Beschwerde abweisen, so ist jedenfalls die ordentliche Revision zuzulassen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085 stellen sowohl Registrierungsadressen als auch IP Adressen geeignete Indizien für die Ermittlung der "Teilnahme vom Inland aus" dar. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Rahmen des Indizienbeweises sind grundsätzlich alle Indizien in einer Gesamtschau zu berücksichtigen. Indem die Behörde nur ein einziges von mehreren (allesamt ungenauen) Indizien heranzieht und die Berücksichtigung anderer vorgebrachter Indizien unter Hinweis auf ihre Ungenauigkeit ablehnt, weicht sie von dieser Rechtsprechung des VwGH ab. Die Fragen, ob alle und, falls nicht, welche der konkret vorgebrachten Indizien zu berücksichtigen sind und welche Qualitätsanforderungen an Indizien gestellt werden dürfen, damit diese zu berücksichtigen sind, stellen daher Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 B-VG dar.

34. Darüber hinaus fehlt jede Rechtsprechung des VwGH zu der Frage der Ermittlungspflicht der Behörde bei Selbstbemessungsabgaben in Fällen, wo nur Dritte (Kunden) über die erforderlichen tatbestandsrelevanten Informationen zur "Teilnahme vom Inland aus" verfügen, weshalb auch diese eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 B-VG darstellt.“

8. mündliche Verhandlung vom 12. Juli 2017

In der nach Vertagung am 12. Juli 2017 fortgesetzten mündlichen Verhandlung verwiesen die Vertreter der Bf. (kurz RA und Stb.) zunächst auf die bisherigen Schriftsätze (insbesondere jenem vom 3.7.2017 und die darin angesprochenen Beweismittel) und führten sodann ergänzend aus:

„RA: Von meiner Seite gibt es keine Ergänzungen.

Stb.: Die Abweichungen bei verschiedenen Arten der Berechnungen betragen immer mindestens 5 % je nachdem welches Indiz man heranzieht. Das bedeutet, dass sich die Bemessungsgrundlage um 95 % verändern kann. Die Registrierungsadresse alleine ist daher kein taugliches Indiz um die Bemessungsgrundlage festzustellen.

RA: Das ergibt sich aus der Konzentration der Spieleinnahmen auf ganz wenige Spieler.“

Die Vertreter des Finanzamtes führten aus, dass sie nach wie vor die Registrierungsadresse als geeignetes Indiz erachten würden. Vor allem deshalb, weil die vollständigen IP-Adressdaten nicht vorlägen. Es lägen nur Daten von SPIELANBIETER5 vor. Dazu wurde auf das Erkenntnis BFG 8.5.2017, RV 7100024/2015 betreffend Wettgebühr verwiesen, in dem die Registrierungsadresse als geeignetes Indiz betrachtet worden sei.

Dem entgegnete der Stb., dass die Eignung der Registrierungsadresse als Indiz hier durch die vorliegenden Zahlen widerlegt sei.

Zu der beim Erörterungsgespräch überreichten Aufstellung der Bf. richtete die Richterin folgende Frage an die Parteienverteter:

„Laut Beschwerde werden durchschnittlich 5,27 % aller Bruttospieleinnahmen am AT-Operator mit Kunden erzielt, die keine österreichische Registrierungsadresse verwendet haben. Nach der überreichten Aufstellung stammen im September 2014 3,85 % aller Bruttospieleinnahmen von Kunden, die keine österreichische Postanschrift bei der Erstregistrierung verwendet haben und beträgt der Differenzbetrag „Bet minus win“ aus den Ausspielungen mit Kunden, die eine österreichische Zustelladresse bei der Registrierung verwendet haben, € 1.270.193,00 und der „Bonus“ dieser Kunden € 19.212,00, ergibt in Summe € 1.289.405,00. Weiters enthält die Aufstellung für diese Kunden „Net jackpot costs“ iHv € 47.713,00 und „Bonus Costs“ iHv € 93.105,00. Handelt es sich beim Betrag iHv € 93.105,00 um jene Boni, die im September 2014 zusätzlich

„gewonnen“ wurden und beim Betrag iHv € 19.212,00 um die im September 2014 „eingesetzten“ Boni?“.

Dazu erklärten die Vertreter der Bf, dass es sich beim Betrag in Höhe von € 93.105,00 um gewährte Bonusgutschriften am Kundenkonto handle und die € 19.212,00 die eingesetzten Boni seien.

Der Finanzamtsvertreter führte dazu aus, dass es zu den Beträgen keine Anmerkungen gebe. Der Bonus erhöhe als Einsatz die Bemessungsgrundlage, siehe die bereits zitierte BFG-Entscheidung. Auch die Bonuscosts könnten nicht in Abzug gebracht werden, weil es sich nicht um Gewinne i.S. des § 2 Abs. 1 Z. 3 GSpG handle, diese Bonuscosts seien nicht abhängig von einer zumindest vorwiegend zufallsabhängigen Spielentscheidung, sondern seien rein umsatzabhängig und würde daher keine Gegenleistung im Rahmen des Glücksvertrages darstellen.

Auf die Frage des Rechtsanwaltes, auf welche Ermittlungen das FA seine Ansicht stütze, entgegen der Finanzamtsvertreter, dass in der Stellungnahme vom 7. November 2016 (auf die in der Stellungnahme vom 3. Juli 2017 verwiesen wurde) von Neukunden und Treueboni gesprochen werde. Darin werde auch beschrieben, dass es sich um einen Naturalrabatt handeln soll. Was dazu führe, dass man nicht auf Gewinne schließe.

Dazu brachte der RA vor, dass diese Rabatte vom aleatorischen Element abhängig seien. Insbesondere deren Auszahlung. Die Boni- und Jackpotkosten seien abzugsfähig. Verwiesen werde dazu auf die BFG-Entscheidung vom 28.6.2017, RV/7104383/2015. Wenn man die Boni als Naturalrabatt wirtschaftlich qualifiziere, dann verändere sich damit die Gewinnchance und damit das aleatorische Element.

Auf die weitere Frage der Richterin zu den Jackpotspielen: „Wie ist bei den „Pool Jackpots“ der Zahlungsfluss? Dh. An wen zahlt der Kunde den Einsatz (an die Bf. oder an einen Dritten)? Wer nimmt die Auszahlung des Gewinnes an den Kunden vor?“ antwortet der Stb:

„Der Kunde leistet den Einsatz an die Bf. und die Bf. leitet einen Teil weiter an den Veranstalter des Jackpots und umgekehrt erfolgt der Zahlungsfluss vom Veranstalter des Pool Jackpots an die Bf. und von der Bf. an den Kunden. Es ist Teil des Spielvertrages, dass bei den Jackpot-Spielen ein Teil weitergegeben wird, das ist aus den allgemeinen Geschäftsbedingungen ersichtlich.“

Der Finanzamtsvertreter führte dazu aus, dass er keine gesetzliche Grundlage für den Abzug dieser Beträge sehe.

Sodann richtete der RA nochmals die Frage, die bereits im Schriftsatz enthalten sei, an die Vertreter der Amtspartei: „Wie viele Spieleanbieter die Online Glücksspiele anbieten sind steuerlich registriert für die Glücksspielabgabe?“

„AB: Mir ist eine solche Zahl nicht bekannt.“

GH: Ich kann nur sagen, dass ich einige Fälle bearbeite, Aufträge von Betrugsbekämpfungskoordinator vorliegen habe, aber eine genaue Zahl kann ich nicht nennen.

RA: Können Sie die Größenordnungen sagen?

GH: Wir machen auch Internetrecherchen, bei vielen Anbietern gibt es Links zu den anderen Anbietern und wir arbeiten die Listen ab. Es werden stets mehr Fälle, die bearbeitet werden und die dann später, wenn die Recherchen abgeschlossen sind, eine Steuernummer bekommen. Es gibt sicher mehr als 20 Steuernummern.

AB: Wir verweisen nochmals auf den Glücksspielbericht 2010-2013.

Stb.: Wir verweisen darauf, dass die Abgaben des Jahres 2011 bereits verjähren.

AB: Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist ohnehin 10 Jahre.

GH: Wir haben bisher immer Antworten bekommen, auch wenn die Unternehmen ihren Sitz nicht in Österreich haben. Selbst bei Gesellschaften die ihren Sitz außerhalb der EU haben, haben wir Antworten bekommen.

AB: Wir sind auch an die abgabenrechtliche Geheimhaltung gebunden.“

Sodann richtete der Rechtsanwalt noch folgende Frage zum konkreten Verfahren der Bf. für September 2014 an die Vertreter der Amtspartei:

„Welche Ermittlungsschritte hat das Finanzamt getätigt, die nicht von Informationen der Bf. abhängig waren?“

„FA: Nach der Aktenlage ist eine Selbstanzeige mit umfangreicher Offenlegung erfolgt. Des Weiteren können auch nach Angabe der Bf. keine weiteren Indizien genannt werden. Im konkreten Einzelfall, die in Entsprechung mit der Judikatur des VwGH erfolgte, erfolgten anhand der Registrierungsadresse Feststellungen der „Teilnahme von Inland aus“. Zudem weist der vorliegende Sachverhalt einen Auslandsbezug auf. Die Abgabenschuldnerin trifft daher eine besondere Mitwirkungspflicht. Zudem findet nach der Judikatur des VwGH die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Wir sind natürlich auf die Angaben der Bf. angewiesen.“

RA: „Ich halte fest, dass keine eigene Ermittlungsschritte durch das Finanzamt gesetzt wurden und die Abgabenbehörde heute auch ihre Ansicht dargelegt hat, dass keine Ermittlungsschritte gesetzt werden mussten, was das Vollzugsdefizit hinsichtlich der Glücksspielabgabe deutlich untermauert und die Bestimmung des § 57 GSpG aufzeigt. Auf das Gutachten, Beilage 14 wird verwiesen.

FA: Das Finanzamt hat das so nicht gesagt und verweist auf die Ausführungen zur Ermittlungspflicht.

Stb.: Ich möchte nochmals festhalten, dass die Abgabenbehörde gesagt hat, dass sie keine Ermittlungsschritte gesetzt hat, die von Informationen der Bf. unabhängig war.

FA: Wir weisen darauf hin, dass es sich bei der Glücksspielabgabe um eine Selbstberechnungsabgabe handelt. Das heißt der Abgabepflichtige berechnet selbst und entrichtet.

GH: Der Selbstanzeige ist ein Vorhalteverfahren von Amtswegen vorausgegangen.“

Zum Hinweis der Richterin, dass dieser Vorhalt nicht aktenkundig sei, stellte die Prüferin klar, dass der Vorhalt einen anderen Zeitraum betreffe.

Nach dem vom Rechtsanwalt ausgeführt wurde, dass der Beweisantrag auf Einvernahme von Herrn HR AB aufrecht bleibe, verkündete die Richterin dazu folgenden verfahrensleitenden Beschluss:

„Gemäß § 183 Abs. 3 BAO wird von der Aufnahme des Beweises abgesehen, weil im Beweisantrag keine konkreten, entscheidungswesentlichen Tatsachen genannt werden, über die Herr HR AB aus eigener Wahrnehmung aussagen könnte. Welche Ermittlungsschritte vom Finanzamt getätigt wurden und welche Daten überprüft wurden, ist aktenkundig und konnten die Vertreter der Amtspartei dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung befragt werden.

Eine abgesonderte Revision ist unzulässig.“

Abschließend wurde festgehalten wird, dass keine Beweisanträge mehr offen sind und schloss die Richterin das Beweisverfahren.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte abschließend die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, mit der Einschränkung, dass die Festsetzung aufgrund der Aufstellung vom Erörterungstermin unter Punkt C erfolgen möge, d.h. von € 1,270.193,00 zuzüglich € 19.212,00.

Das Schlusswort des Vertreters der Bf. lautete wie Folgt:

„Das Beweisverfahren hat klar zu Tage gefördert, dass § 57 Abs. 2 GSpG wegen seines Vollzugsdefizites verfassungs- und unionsrechtswidrig ist. Die Abgabenbehörde ist bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe alleine auf Angaben des Abgabepflichtigen angewiesen, ohne in der Lage zu sein, diese auf die Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen und insbesondere den Tatbestand, Teilnahme vom Inland aus in beweisbarer Weise festzustellen. Die Boni und Jackpotkosten sind Bemessungsgrundlagen mindernd zu berücksichtigen.

Der Beschwerde ist daher vollumfänglich stattzugeben und die Glücksspielabgabe mit Euro 0 festzusetzen. Sollte der Beschwerde nicht Folge gegeben werden regen wir die Zulassung der ordentlichen Revision an.“

Die mündliche Verhandlung wurde sodann mit der Verkündung des Beschlusses durch die Richterin, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, beendet.

III. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) BF Ltd. ist ein Unternehmen mit Sitz in Malta. Der Ultimate Shareholder der Bf. ist das ***** Unternehmen BF & Co AB, eine in LAND notierte Gesellschaft mit dem Sitz in ORT, LAND.

Die Bf. betreibt ihr Unternehmen von Malta aus und verfügt über keine Niederlassung in Österreich.

Die Bf. besitzt keine inländische Konzession im Sinne des § 14 GSpG („Lotterienkonzession“). Sie verfügt über nach maltesischem Recht erteilte Lizenzen und steht unter der Aufsicht der maltesischen Regulierungsbehörde für Lotterie- und Glücksspiel („Malta Gaming Authority“ - MGA). Die Lizenznummern lauten: Die von der SPIELEANBIETER1 Ltd, der SPIELEANBIETER2, der SPIELEANBIETER3 und der SPIELEANBIETER4 (Subunternehmer der Bf.) zur Verfügung gestellten Spiele unterstehen nicht der Aufsicht der maltesischen Regulierungsbehörde.

Die Bf. hat mittlerweile zB auch in Großbritannien und LAND Lizenzen erhalten und entrichtet sie in den insgesamt 5 Staaten, in denen sie Lizenzen erhalten hat, auch Glücksspielabgaben. Die Abgabepflicht knüpft dort an die Lizenzerteilung und die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer Adresse des entsprechenden Staates an.

Die Bf. bot (ua) im Zeitraum September 2014 weltweit über die Domain www.NAMEBF.com die Möglichkeit an, im Internet Glücksspiele (ua. Live-Pokerspiele, Roulette, Videslots, Black Jack) zu spielen. Die Zuteilung der Karten erfolgt zentralseitig über elektronische Medien.

Voraussetzung für die Teilnahme an den von der Bf. angebotenen Spielen ist die Registrierung als "User". Im Zuge des Registrierungsprozesses müssen die Kunden auf der Webpage der Bf. folgende Informationen in ein elektronisches Formular eingeben:

- E-Mailadresse;
- Mobiltelefonnummer inkl. internationaler Vorwahl;
- Passwort;
- Vor- und Zuname;
- Postadresse (Straße/Ort/Postleitzahl);
- Staat,
- Geburtsdatum;
- Geschlecht.

Eine sofortige, automatische Überprüfung der Richtigkeit der Registrierungsadresse durch die Bf. erfolgt nicht.

Nach den Nutzungsbedingungen der Bf. (Pkt. 2.1.5) erklären und garantieren die Spieler, dass sämtliche Informationen, die sie der Bf. während der Laufzeit dieser Vereinbarung

übermitteln, zutreffend, vollständig und richtig sind und dass sie die Bf. unverzüglich über etwaige Änderungen in Kenntnis setzen werden.

Lediglich die Richtigkeit der Handynummer wird im Zuge des Registrierungsprozesses durch Versand eines SMS Codes überprüft.

Aufgrund der internationalen Vorwahl der vom Kunden angegebenen Mobilnummer schlägt das EDV-System einen Staat für die Registrierung aus einer Liste von Staaten vor. Der Kunde kann den vorgeschlagenen Registrierungsstaat bestätigen, aber auch einen anderen Staat wählen. Dies ist unabhängig von der angegebenen Postadresse.

Die Datenbank der Beschwerdeführerin, betreffend die Kunden, ihre Einsätze, die von ihnen gespielten Glücksspiele und Gewinne/Verluste ist seit jeher in einzelne „Operatoren-Datenbanken“ entweder für einzelne oder zusammengefasst für mehrere Staaten unterteilt. Je nach „nationalem“ Operator werden teilweise regional unterschiedliche Inhalte angeboten, um auf regionale Vorlieben der Spieler schwerpunktmäßig eingehen zu können.

Für Österreich existiert ein eigener Österreich-Operator („AT-Operator“). Seit dem Jahr 2012 erfolgt die Zuordnung eines Kunden zu einer Operatoren-Datenbank, und damit auch zum AT-Operator ausschließlich nach dem vom Kunden bei der Registrierung angegebenen Registrierungsstaat. Die Postanschrift oder andere Kriterien, wie etwa die gewählte Sprache, in der das Angebot angezeigt werden soll, oder die vom Kunden genutzte IP-Adresse sind für die Zuordnung irrelevant. Vor 2012 wurde die von einem Kunden aktiv gewählte Sprachauswahl, die er vor der Registrierung gewählt hat, dann als das entscheidende Kriterium für die Zuordnung zu einem Operator gewählt, wenn BF für den vom Kunden angegebenen Wohnsitzstaat keinen eigenen Operator betrieben hat. Da die Beschwerdeführerin für Deutschland und die Schweiz ursprünglich keine eigenen Operatoren betrieben hat, enthält der AT-Operator auch Spieler mit Registrierungsstaat Deutschland oder Schweiz. Seit es eine eigene Sub-Seite für deutsche Kunden gibt, wurden die Kunden so gut es geht von der österreichischen Sub-Seite auf die deutsche Sub-Seite transferiert.

Im Besteuerungszeitraum 2014 wurden nach wie vor noch etliche Kunden der österreichischen Subseite zugeordnet, obwohl sie sich nicht mit einer österreichischen Postanschrift registriert hatten.

Eine Einzahlung auf das Kundenkonto kann sogleich nach Abschluss des Registrierungsprozesses oder auch zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen werden. Nach Auswahl der Einzahlungsmethode und des gewünschten Betrags erhält der Kunde eine Bestätigung und kann den von ihm gewählten Betrag für alle auf der Plattform angebotenen Spiele verwenden. Ebenso wie die Registrierung auf der Website kann auch die Einzahlung des Guthabens Tage, Wochen oder sogar Monate vor der ersten Teilnahme an einem Online-Glücksspiel liegen.

Die Zuordnung zu einem „nationalen“-Operator bleibt für die Dauer des vom Kunden angelegten Accounts unverändert. Sie kann vom Kunden selbst im Fall einer Übersiedlung

oder aus anderen Gründen nicht selbständig geändert werden. Nur mit Hilfe des Customer-Support von BF wäre theoretisch eine Änderung der Operatoren-Zugehörigkeit möglich. Allerdings ist eine solche Änderung aus Sicht des Kunden gar nicht erforderlich, weil es ihm in der Regel bloß darum geht, weiterhin den selben Content wie bisher angeboten und über seinen Wunsch Gewinne ausgezahlt zu bekommen.

Ob die vom Kunden bei der Registrierung angegebene Postadresse, und damit der vom Kunden ausgewählte Registrierungsstaat mit der Postadresse übereinstimmt und zutreffend ist, überprüft die Beschwerdeführerin grundsätzlich erst und - abgesehen von konkreten Anhaltspunkten, dass es zu kriminellen Handlungen, Umgehungen sowie Täuschungshandlungen gekommen ist - bei der erstmaligen Forderung des Kunden nach Auszahlung von Gewinnen. In Fällen bei denen es zu einer Auszahlung von über EUR 2.300,00 kommt, werden die Identität, das Alter und der Wohnsitz des Kunden überprüft. Dazu werden ein Lichtbildausweis (Führerschein oder Reisepass), Nachweis der Adresse und eine Kopie der verwendeten Kreditkarte angefordert.

Darüber hinaus werden die Kundendaten auf Grund der Vorgaben der Lizenzgeber routinemäßig jährlich überprüft. Die Bf. erfüllt mit der von ihr durchgeführten Erfassung der Kundendaten und deren Überprüfung alle diesbezüglichen Anforderungen der für sie zuständigen Aufsichtsbehörde.

Weiters erfasst die Bf. auf Grund der Vorgaben der britischen Lizenz und der Geldwäscherichtlinie seit 2015 neben der Identität des Spielers, der Art des Spieles, des eingesetzten Betrages und des genauen Zeitpunktes der Spielteilnahme auch die IP-Adresse. Im September 2014 wurden die IP-Adressen durch die Bf. noch nicht gespeichert. Die Bf. hat keine Daten über den geographischen Aufenthalt des Spielers. Die IP-Adressen werden nicht zu einem geographischen Ort zugeordnet und ist die Bf. auch durch die Auflagen der Lizenzgeber nicht verpflichtet, den Aufenthaltsort der Kunden zu ermitteln und festzuhalten.

Die Bf. ist weltweit tätig und waren im Jahr 2014 ca. 8 % der Spieler aus Österreich.

Es ist technisch nicht möglich pro Spiel genau zu sagen: diese IP-Adresse gehört zu diesem Land

Ein Pop-Up-Fenster mit der Frage nach dem Aufenthaltsort bei jeder einzelnen Spielrunde ist nicht möglich, da eine Spielrunde nur ungefähr 4 Sekunden dauert. Selbst wenn man die Frage bei jedem Spiel stellen würde, wäre der Spielablauf („Entertainment“) gestört.

Es wäre technisch möglich, dass eine Information an alle Spieler mit einer österreichischen Registrierungsadresse ergeht, dass grundsätzlich von einem Aufenthalt in Österreich ausgegangen wird, sofern nicht im Ausnahmefall ein Feld „anderes Aufenthaltsland“ angeklickt wird.

Von jenen 56.983 Accounts („aktive Konten“), von denen im AT-Operator überhaupt jemals Einsätze getätigt wurden, haben nur 9.499 Kunden, das sind 16,67% aller Accounts im AT-Operator eine Auszahlung von Gewinnen verlangt [„Withdrawn“] (Stand Ende März 2015).

Von diesen 16.67% der Accounts im AT-Operator wurden bloß 8.561 Accounts auf die Richtigkeit der Adressangabe, und damit auch der Länderangabe, bei der Registrierung überprüft, weil die Auszahlung eines Betrags von mehr als EUR 900,00 verlangt wurde. Lediglich bei 3.567 Konten wurde die Richtigkeit der angegebenen Registrierungsadresse durch Vorlage entsprechender Unterlagen verifiziert. Für 1.597 Konten wurden keine ausreichenden Unterlagen vorgelegt, in 1.981 Fällen wurde die Auszahlung abgelehnt, weil die Kontodaten falsch waren, 1.425 Konten konnten nicht verifiziert werden. Somit sind am AT-Operator nur 6,27% (= 3.576) der dort registrierten, aktiven Konten hinsichtlich der Richtigkeit der Registrierungsadresse verifiziert. 83,33% aller Kunden, die über den AT-Operator spielen haben noch nie eine Gewinnauszahlung verlangt, sodass auch nicht geprüft wurde, ob sie eine zutreffende Registrierungsadresse und insbesondere einen zutreffenden Registrierungsstaat angegeben haben („Never Withdrawn“).

Kunden können bewusst oder irrtümlich – aufgrund einer irrtümlichen Auswahl aus der automatisch vorgeschlagenen „Staaten-Liste“ - Österreich als „Registrierungsstaat“ ausgewählt haben, obwohl sie nicht in Österreich leben:

Kunden könnten sich, dazu entscheiden, sich mit österreichischer Adresse zu registrieren, um über den AT-Operator für sie eher interessanten Content angeboten zu bekommen;

Deutsche Kunden wurden dem AT-Operator zugeordnet, bevor es ab Ende 2010 einen eigenen Operator für Deutschland gegeben hat gleiches gilt für schweizerische Kunden bis zum heutigen Tag;

Deutschsprachige Kunden könnten das Angebot auf der österreich-spezifischen Site und damit am AT-Operator für sie interessanter halten und sich daher mit „Österreich“ als Registrierungsstaat registrieren, auch wenn sie an einem völlig anderen Ort leben und an dem Spielangebot dort teilnehmen;

Kunden könnten weil sie eine österreichische Mobilnummer verwenden die automatische Vorselektion „Österreich“ anklicken, obwohl sie gar nicht in Österreich leben;

Ehemals in Österreich lebende Kunden, die im AT-Operator registriert sind, bleiben unverändert beim AT-Operator registriert, obwohl sie ins Ausland gezogen sind.

Kunden, die für berufliche Tätigkeiten oder Urlaub in das Ausland verreisen und von dort aus spielen, bleiben ebenfalls unverändert im AT-Operator registriert.

Die von der Beschwerdeführerin über die Domain www.NAMEBF.com angebotenen Online-Glücksspiele können von jedem beliebigen Ort, innerhalb oder außerhalb von Österreich, je nach Verfügbarkeit eines Internetzuganges oder Zuganges zu einem Mobilfunknetz, abgerufen und gespielt werden.

Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin kommen die über die von ihr betriebene Domain, www.NAMEBF.com, abgeschlossenen Glücksspiele am Sitz der Beschwerdeführerin, somit in Malta, zustande (Punkt 14 der Allgemeinen Nutzungsbedingungen).

Der AT-Operator enthält insgesamt 129.006 Accounts und damit 129.006 Kunden. Nur über 56.983 Accounts (= 44,17 % aller Accounts/Kunden) wurden jemals Spieleinsätze getätigt.

Auf dem AT-Operator der Bf. wurden im Monat September 2014 insgesamt 25,5 Millionen einzelne Glücksspiele abgewickelt.

Im langjährigen Durchschnitt werden 5,27% aller „Bruttospieleinnahmen“ am AT-Operator („Bet-Win“ – Einsatz minus ausgezahlter Gewinn) mit Kunden erzielt, die keine österreichische Registrierungsadresse verwendet haben. Im September 2014 stammen 3,85 % aller „Bruttospieleinnahmen“ iSv „bet minus win“ am AT-Operator von Kunden, die keine österreichische Postanschrift bei der Erstregistrierung verwendet haben.

Die Bf. überprüfte und speicherte 2014 keine IP-Adressen auf der Basis von Einzelspielen. Die Bf. bietet die Glücksspiele nur unter Verwendung von „Sub-Unternehmern“, wie etwa Microgaming oder SPIELEANBIETER5 an. Einzelne Provider (wie etwa Microgaming oder SPIELEANBIETER5 über die 62% der Bruttospieleinnahmen generiert werden) verfolgen IP-Adressen auf der Basis von einzelnen Spielereignissen. Bei diesen beiden Anbietern werden durchschnittlich 7,37% aller Bruttospieleinnahmen am AT-Operator von nicht österreichischen IP-Adressen generiert.

Eine exakte örtliche Lokalisierung des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist über die IP-Adresse nicht möglich. Die konkrete IP-Adresse eines Kunden hängt davon ab, auf welche technische Art der Einstieg ins Internet erfolgt.

Die Nutzung der Angebote der Bf. im AT-Operator erfolgte im Besteuerungszeitraum zu rund 14% über mobile Endgeräte.

Eine Positionsbestimmung auf Basis Geo-IP-Services ist auf exakte Adressen in bestenfalls 25% der Fälle möglich, auf Länder-Basis mit bestenfalls 77% Genauigkeit.

Auf der Webseite der Beschwerdeführerin kann der Kunde aus einer Vielzahl an Slot-Spielen, Casino und Jackpot Angeboten wählen. Bei allen Angeboten handelt es sich jedoch um sogenannte Single-Player Spiele; das bedeutet der Kunde spielt gegen die Maschine und nicht etwa gegen andere Kunden, wie das z.B bei Live-Poker der Fall wäre. Die Bf. bot im Besteuerungszeitraum keine Multi-Player Games an, bei denen der Gewinn eines Kunden von dem Einsatz anderer Kunden abhängt.

Bei den Live-Casino Spielen soll dem Kunden eine Atmosphäre geboten werden wie einem tatsächlichen Casino und so nimmt man virtuell an einem Roulette oder Black Jack Tisch Platz und wird von einem interaktiven Croupier durch das Spiel geleitet. Wie oben beschrieben spielt man jedoch auch bei diesen Spielen gegen die Maschine und der Gewinn richtet sich nach dem Einsatz des Kunden und den jeweiligen Regeln des Spiels.

Sowohl im Live Casino als auch bei den Slot-Spielen wählt der Kunde seinen Einsatz, der grundsätzlich durch das Guthaben des Kundenkontos begrenzt ist und den der Kunde auch durch zusätzliche Einsatzlimits einschränken kann. Durch Platzierung eines Jetons auf dem Tisch (zum Beispiel beim Live Roulette) bzw. Klicken der Maus startet

dann das Spiel. Abhängig vom Ausgang des Spiels wird der Gewinn dem Kundenkonto gutgeschrieben bzw. der Verlust diesem abgezogen.

Bei den Jackpot Spielen bestimmt der einzelne Kunde seinen Einsatz, der Gewinn bestimmt sich jedoch nach der Höhe der Pools, der nicht nur von diesem Kunden gespeist wird. Grundsätzlich handelt es sich bei Jackpots um Pools, in denen die Spieleinsätze mehrerer Spieler zusammengefasst werden. Aus diesen Pools erfolgt später die Auszahlung des Jackpot-Gewinnes an einen einzigen Spieler.

Bei den sogenannten Local Jackpots, die von BF betrieben werden, werden lediglich die auf den Jackpot entfallenden Einsätze von BF Kunden (Net-Jackpot-Costs) gebündelt und es wird auch der Gewinn an einen BF Kunden ausbezahlt. Diese Kunden können entweder in Österreich oder im Ausland ansässig bzw. registriert sein.

Darüber hinaus gibt es sogenannte „Pool Jackpots“, die insbesondere von den Herstellern der Spiele eingerichtet werden. Jeder Internet Gaming Operator verpflichtet sich, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller (Provider) weiterzugeben und jener speist damit einen Jackpot. Diese Zahlungen sind in den Lizenzverträgen neben den Lizenzen vereinbart. Demnach ist BF verpflichtet, einen Teil der Einsätze an den Spielehersteller weiterzuleiten, der in weiterer Folge diese Beiträge und die der anderen Kunden in den Jackpot einzahlt. Zum Beispiel ist nach Punkt 3 des Vertrages zwischen BF (Lizenznehmer) und der SPILEANBIETER5 Malta Ltd (Lizenzgeber) über die Nutzungsbedingungen des „*** Jackpots“ die Bf. verpflichtet 5,5% aller monatlichen Einsätze von Kunden, die an *** teilnehmen, an den Lizenzgeber abzuführen. Davon werden 10% zur Kostendeckung des Pooljackpot Betreibers verwendet, die restlichen 90% fließen in den Jackpot. Die Bf. hat auf den Spielverlauf des Jackpots keinen Einfluss. Die Gewinne werden durch den Lizenzgeber ermittelt, der dann den jeweiligen Lizenznehmer über die Höhe des Gewinns informiert und den Gewinn an den Vertragspartner weiterleitet.

Der Kunde leistet den Einsatz an die Bf. und die Bf. leitet einen Teil weiter an den Veranstalter des Jackpots und umgekehrt erfolgt der Zahlungsfluss vom Veranstalter des Pool Jackpools an die Bf. und von der Bf. an den Kunden. Es ist Teil des Spielvertrages der Bf. mit ihren Kunden, dass bei den Jackpot-Spielen ein Teil weitergegeben wird und ist das für die Kunden aus den allgemeinen Geschäftsbedingungen ersichtlich.

Bei diesen Jackpot-Varianten wird der Jackpot nur genau einem Kunden, der bei irgendeinem teilnehmenden, bzw. das Spiel anbietenden Internet Gaming Operator (z.B BF) registriert ist, ausbezahlt. Die Speisung des Jackpots erfolgt allerdings aus den weitergeleiteten Spieleinsätzen verschiedener Operatoren.

Für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2016 bezahlte die Bf. für die von BF angebotenen repräsentativen Pooled Jackpots (***, *** ***) rund € 483.000,00.

Dem stehen in diesem Zeitraum folgende Auszahlungen entgegen:

Auszahlungen Jackpots gesamt: EUR 208.475.364,00

Auszahlungen an BF Kunden EUR 104.792,00

(entspricht 1,8% der Gesamtauszahlungen)

Auszahlungen an BF Kunden in Österreich: EUR 14.410,00

(entspricht 0,007% der Gesamtauszahlungen)

Bei der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durch die Bf. fand nur ein Teil der Net-Jackpot-Costs (konkret der österreichischen Kunden von BF abgezogene Teil der Net-Jackpot-Costs) Eingang in die Bemessungsgrundlage und wurde nur im Fall eines österreichischen Gewinnes eines BF Kunden der gesamte Gewinn als die Bemessungsgrundlage mindernd berücksichtigt. Bei einem ausländischen Gewinn sowie bei Gewinn durch den Kunden eines anderen Operator wurde keine Kürzung der Bemessungsgrundlage vorgenommen, obwohl wirtschaftlich gesehen ein Teil dieses Gewinnes aus den von BF versteuerten Spieleinnahmen ausbezahlt wird. Bei den „Pool Jackpots“ beträgt die Wahrscheinlichkeit, dass die Auszahlung des Gewinnes an einen österreichischen Kunden von BF entfällt 0,007%.

Die sog. „Net jackpot costs“ für Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse haben im September 2014 € 47.713,00 betragen.

Im September 2014 wurden nach den von SPILEANBIETER5 gespeicherten IP-Adressen 17,4% der Bruttospieleinnahmen mit den Top-10 Spielern über nicht österreichische IP-Adressen generiert (10% entfielen auf 2 Spieler mit schweizerischer IP, 7,4% auf einen Spieler mit deutscher IP).

Nur der Spieleanbieter SPILEANBIETER5 speichert IP-Adressen auf Basis von einzelnen Spielen und liegen der Bf. deshalb für September 2014 nur Daten über IP-Adressen jener Kunden vor, die an Spielen des Herstellers SPILEANBIETER5 teilgenommen haben.

Im September 2014 haben über den Spielelieferanten SPILEANBIETER5 insgesamt 6.852 Kunden über den AT-Operator an insgesamt 12.152.623 Einzelspielen teilgenommen. Die Einsätze dieser Kunden betrug € 14.516.760,08, die Gewinne dieser Kunden € 13.947.425,31, ergibt € 569.334,77 „Bet-Win“. Von 343 Kunden (ds 5% dieser Kunden) wurden 95,14% der gesamten Bruttospieleinnahmen (ds € 541.679,56) erzielt.

Von diesen 343 mit einer österreichischen Adresse registrierten „Top 5% Kunden“ haben im Besteuerungszeitraum 2014 308 Kunden immer eine inländische IP-Adresse und 21 Kunden nie eine österreichische IP-Adresse verwendet. 14 Kunden haben an manchen Tagen unter Verwendung einer inländischen und an manchen Tagen unter Verwendung einer ausländischen IP-Adresse das Spielangebot der Bf. genutzt.

Die Bruttospieleinnahmen der insgesamt 329 „Top 5% Kunden“, die immer oder manchmal eine österreichische IP-Adresse verwendet haben, betragen für die unter Verwendung einer inländischen IP-Adresse erfolgten Ausspielungen insgesamt € 493.267,00, das sind 89,86% aller Bruttospieleinnahmen der 343 „Top 5% Kunden“ iHv 541.680,00. Die Einsätze dieser 329 Kunden haben 6.364.153,00 Euro betragen, das sind rund 91,06 % der Einsätze aller „Top 5% Kunden“ iHv € 7.082.446,00 (Beilage 13 zur Stellungnahme 29.3.2017).

Die Auswertungen von SPIELEANBIETER5, des größten Spielieferanten für die Bf., stellen einen großen Ausschnitt der von BF erzielten Umsätze dar und sind auch repräsentativ für die Verhältnisse bei anderen Drittanbietern.

Die Bf. hat im September 2014 keine Fragen über den Aufenthaltsstaat an ihre Kunden gerichtet. .

Die Einsätze ("Turnover") der auf der österreichischen Subseite registrierten Kunden betrug im September 2014 insgesamt € 26.668.639,14.

Die Gewinnausszahlungen ("Payout") an auf der österreichischen Subseite registrierte Spielteilnehmer betrug im September 2014 insgesamt € 25.615.181,23.

Die Differenz der Einsätze minus Gewinnausszahlungen der auf der österreichischen Subseite registrierten Spielteilnehmer (ohne die vom Subunternehmer SPIELEANBIETER2 zur Verfügung gestellten Spiele) betrug im September 2014 € 1.053.457,91. Rechnet man hierzu den Differenzbetrag "bet-win" des Subunternehmens SPIELEANBIETER2 von 288.296,00 hinzu, ergibt sich ein Gesamtbetrag von € 1.341.753,91.

Die Differenz der Einsätze minus Gewinnausszahlungen der auf der österreichischen Subseite registrierten Spielteilnehmer, die eine österreichische Zustelladresse bei der Erstregistrierung verwendet haben, beträgt € 1.270.193,00.

Dieser Kundengruppe (Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse) wurde im September 2014 von der Bf. insgesamt „Boni“ iHv € 93.105,00 am Kundenkonto gutgeschrieben. Diese Bonibeträge können als Einsatz bei der Spielteilnahme verwendet werden. Die Auszahlungsmodalitäten der „Boni“ hängen vom Ausgang der abgeschlossenen Spielverträge ab.

Im September 2014 haben die Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse aus gewährten Boni insgesamt iHv € 19.212,00 als Einsatz bei einer Spielteilnahme verwendet.

IV. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen, das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben, beim Erörterungsgespräch und bei der mündlichen Verhandlung sowie die Zeugenaussage von Herrn CD. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde im Wesentlichen am Beginn der mündlichen Verhandlung vorgetragen und ergeben sich Ergänzungen aus den Ausführungen der Vertreter der Bf bei der mündlichen Verhandlung und den widerspruchsfreien Angaben des Zeugen CD.

Unstrittig ist, dass die Bf. aus eigener Wahrnehmung die Tatsache, wo sich ihre Kunden bei Abschluss des Spielvertrages befinden, nicht kennt und sie auch keine Fragen über den Aufenthaltsstaat an ihre Kunden gerichtet hat.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum (September 2014) von der Bf. Ausspielungen veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich - körperlich - im Inland aufhielten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Dass sich kein Spieler im Zeitpunkt des Spielabschlusses in Österreich befunden hat, ist schon deshalb auszuschließen, weil die Bf. auf einer eigenen Subseite speziell auf den österreichischen Markt zugeschnittene Glücksspiele anbietet. Auf Grund der Lebenserfahrung ist ausgeschlossen, dass sich keiner der „in Österreich registrierten Teilnehmer“ bei Abschluss des Glücksspiels in Österreich befunden hat.

Durch die glaubwürdige Aussage des Zeugen CD wurde unter Beweis gestellt, welche Daten von der Bf. gespeichert und überprüft werden. Es besteht kein Anlass die Angaben, wonach die Daten der Kunden wie zB die Anschrift wegen Anforderungen der Lizenzgeber routinemäßig jährlich überprüft werden anzuzweifeln. Es ist nachvollziehbar, dass die Bf. zusätzlich wegen Vorgaben der Geldwäscherichtlinie anlassbezogen bei Auszahlungen die einen bestimmten - stetig sinkenden - Betrag übersteigen von den Kunden ein Nachweis der Adresse – zB durch Übermittlung von Betriebskostenabrechnungen – verlangt. Nach den vorgelegten Nutzungsbedingungen (Punkt 2.1.5) erklären und garantieren die Spieler nicht nur, dass ihre Anmeldedaten – wie ua die Postadresse - richtig ist, sondern sie verpflichten sich auch die Bf. unverzüglich über etwaige Änderungen in Kenntnis zu setzen. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen in Kombination mit den routinemäßigen und anlassbezogenen Überprüfungen durch die Bf. spricht gegen die von der Bf. in den Raum gestellte leichte Manipulierbarkeit der Kundenangaben über die Registrierungsadresse. Es wird daher davon ausgegangen, dass auf Grund der bei der Bf. gespeicherten Daten über die Registrierungsadresse jenes Land feststeht, in dem sich die Spielteilnehmer überwiegend tatsächlich physisch aufhalten.

Die Unsicherheiten und technischen Schwierigkeiten, die sich aus IP-Auswertungen ergeben, hat die Bf. durch die von ihr vorgelegten technischen Gutachten und die Aussagen des Zeugen über Probespiele unter Beweis gestellt. Der Zeuge CD hat unter Wahrheitspflicht angegeben, dass von der Bf. erst ab 2015 IP-Adressen gespeichert werden und werden die Angaben der Bf., wonach ihr für den Besteuerungszeitraum nur einer von mehreren Spieleherstellern Auswertungen über IP-Adressen zur Verfügung stellen kann, nicht angezweifelt. Es kann daher für das konkrete Beweisverfahren dahin gestellt bleiben, ob eine Speicherung von IP-Adressen überhaupt zulässig ist oder nicht. Fest steht, dass nur für einen Teil der im Besteuerungszeitraum erfolgten Ausspielungen Daten über die von den Spielteilnehmern verwendete IP-Adresse der Bf. bekannt sind, weshalb nur diese Daten im gegenständlichen Verfahren als Indiz behandelt werden können.

Die Systematik von IP-Adressen und die kurze Dauer eines einzelnen Spieles sprechen auch dagegen, dass die Bf. an Hand der IP-Adresse für sämtliche, weltweit angebotenen Spiele pro Spiel eine Zuordnung zu einem bestimmten Land vornehmen könnte. Der als Zeuge vernommene CEO der Bf. hat klar verneint, dass es technisch machbar wäre, pro Spiel genau zu sagen, diese IP-Adresse gehört zu diesem Land. Die vorgelegten Auswertungen der IP-Adressen betreffen einerseits nur die Spiele von SPIELEANBIETER5 und andererseits nur Spiele mit Kunden, die eine österreichische Registrierungsadresse verwendet haben. Nicht feststellbar ist für den Besteuerungszeitraum daher, in welchem Ausmaß Spieler mit ausländischer Registrierungsadresse das Spielangebot der Bf. unter Verwendung einer inländischen IP-Adresse genutzt haben.

Aber selbst wenn man für sämtliche Kunden der Bf. („weltweiter Kundenkreis“) die IP-Adressen kennen würde, ist auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung (zB in Grenzgebieten, Abhängigkeit von der Art und Weise wie der Internetzugang erfolgt) dieses Indiz schwächer als das Indiz der Registrierungsadresse und daher dieses Indiz alleine nicht dazu geeignet, um zu einer für eine positive Feststellung erforderlichen Überzeugung zu gelangen.

Bei den Spielern, die auf der österreichischen Subseite mit einer inländischen Wohnadresse registriert sind, haben die Auswertungen der „Top 5% Kunden von SPIELEANBIETER5“ gezeigt, dass grob gerundet 90% (sowohl bei Betrachtung der Einsätze (89,86%) als auch bei Betrachtung der Bruttospieleinnahmen (91,06%) unter Verwendung einer inländischen IP-Adresse getätigt wurden. Bei allen Schwächen, die IP-Adressen hinsichtlich der Zuordnung zu einem tatsächlichen Aufenthaltsland aufweisen, wird in den weitaus überwiegenden Fällen das Indiz „inländische Registrierungsadresse“ noch durch ein zweites Indiz („inländische IP-Adresse“) verstärkt. Für die Spiele dieser Kundengruppe gibt es daher „mehrere Pfeile, die alle auf einen Punkt zeigen“ und lässt sich daraus der eindeutige Schluss ziehen, dass sich diese Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme im Inland aufgehalten haben.

Die Ansicht der Bf., dass beide Indizien - „inländische Registrierungsadresse“ und „inländische IP-Adresse“ - für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland bei einem unter Verwendung elektronischer Medien abgeschlossenen Rechtsgeschäft ungeeignet sind, steht im deutlichen Widerspruch zu den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085.

Das Bundesfinanzgericht ist zur Überzeugung gelangt, dass auch bei jenen Spielen, an denen Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse teilgenommen haben, bei denen keine Informationen über die verwendete IP-Adresse vorliegen oder bei denen die IP-Adresse (alleine) einen Auslandsaufenthalt indizieren würde, von einem Aufenthalt im Inland auszugehen ist.

Wenn auch auszuschließen ist, dass sich alle mit einer österreichischen Wohnanschrift registrierten Spieler stets im Inland befinden, so ist es doch nach der Lebenserfahrung

und nach den statischen Daten der Statistik Austria so, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen im Jahr ins Ausland begeben. Das bedeutet, dass es deutlich wahrscheinlicher ist, dass sich ein Kunde mit überwiegendem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt – siehe oben) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Spiel in Österreich aufgehalten hat.

Auch wenn die Bf. den Aufenthaltsort des jeweiligen Spielteilnehmers aus eigener Wahrnehmung nicht kennt, so ist sie näher am maßgeblichen Geschehensablauf als die Abgabenbehörde. Die Bf. kennt – im Gegensatz zur Abgabenbehörde – ihre Kunden. Sie kennt durch den Registrierungsprozess und die jährlichen und anlassbezogenen Überprüfungen viele persönliche Daten ihrer Spielteilnehmer, dh. nicht nur sämtliche Namen, sondern auch deren Wohnort, welche Ländervorwahl beim Mobiltelefon verwendet wird, welchem Land die E-Mailadresse zugeordnet wird, aus welchem Land die Kreditkarte des Spielteilnehmers stammt bzw. in welchem Land der Spielteilnehmer eines Bankverbindung hat, welche Währung bei Einzahlungen verwendet wird, etc.

Wie die Bf. angegeben hat, hat sie eine eigene Subseite für den „österreichischen Markt“ eingerichtet, dh sie selber verwendet die registrierten Daten dazu, um auf der „österreichischen Subseite“ gerade jene Glücksspiele anzubieten, die ihrer Erfahrung nach bei österreichischen Spielern besonders beliebt sind. Auf Grund ihrer Erfahrungen hat sie im Laufe der Jahre die Kriterien verändert, nach der eine Zuordnung zu einer bestimmten Subseite vorgenommen wird. Der Vorschlag zur Zuordnung der österreichischen Subseite erfolgt auf Grund der internationalen Vorwahl der vom Kunden angegebenen Mobilnummer und wird diese Mobiltelefonnummer auch von der Bf. im Zuge des Registrierungsprozesses durch Übersendung einer SMS überprüft. Auch die Verwendung einer österreichischen SIM-Karte spricht dafür, dass sich Jemand überwiegend in Österreich aufhält. Das bedeutet, dass im vorliegenden Fall neben den Indizien „Registrierungsadresse“ und „IP-Adresse“ noch als weiteres Indiz die Zuordnung der Kunden zum „AT-Operator“ zur Verfügung steht.

Die Bf. hat bei ihrer Selbstberechnung die Glücksspiele jener Kunden als Ausgangspunkt genommen, die über die österreichische Subseite abgewickelt wurden. Die Zuordnung zur österreichischen Subseite alleine ist allerdings ein schwächeres Indiz als die Registrierungsadresse, weshalb für jene Kunden, die mit einer ausländischen Registrierungsadresse bei der Bf. erfasst sind, davon ausgegangen wird, dass sie sich bei der Spielteilnahme nicht in Österreich aufgehalten haben.

Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial und die Auswertungen der Bf. nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden. Die Änderungen bei der Zuordnung von Spielern zur österreichischen Subseite wurde von der Bf. nachvollziehbar dargestellt. Ebenso wurde überzeugend dargetan, dass auch im September 2014 noch immer Kunden der österreichischen Subseite zugeordnet wurden, obwohl diese bei der Erstregistrierung keine österreichische Postanschrift angegeben haben. Es wird daher den Angaben der Bf. gefolgt und bei der rechtlichen Beurteilung

von den Beträgen in der beim Erörterungsgespräch überreichten Aufstellung, Spalte C ausgegangen.

Bei jenen Spielern, die mit einer inländischen „Registrierungsadresse“ bei der Bf. erfasst sind, aber unter Verwendung einer ausländische „IP-Adresse“ an den Glücksspielen teilgenommen haben, ist der Bf. zuzugestehen, dass ein Widerspruch zwischen diesen beiden Indizien vorliegt. Im Hinblick auf die von der Bf. aufgezeigte Ungenauigkeit der Geolokalisation (zB in Grenzregionen, technische Gegebenheiten) und auch das 3. Indiz „AT-Operator“ schließt sich das Bundesfinanzgericht der Meinung des Finanzamtes an, dass sowohl in den „Zweifelsfällen“ (Widerspruch zwischen Registrierungsadresse und IP-Adresse) als auch in jenen Fällen, in denen nur die Registrierungsadresse bekannt ist, davon auszugehen ist, dass sich die Spielteilnehmer bei Spielabschluss physisch in Österreich befunden haben.

Nach der Judikatur des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 hätte die Bf. diesen Indizien für konkrete Glücksspielfälle entgegentreten können, doch hätten dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden müssen.

Die Bf. hätte nicht nur bereits im Rahmen der Außenprüfung des Finanzamtes neben den Indizien „Registrierungsadresse“ und „IP-Adresse“ weitere Indizien anführen können. Die Vertreter des Finanzamtes haben auch beim Erörterungsgespräch ausdrücklich ausgeführt, dass sie dafür offen sind, wenn die Bf. andere/weitere Indizien nennt und es der Bf. unbenommen bleibt weitere Beweismittel vorzulegen. Der Bf. wäre es weiters offen gestanden, auch bei der in 2 Tagsatzungen durchgeführten mündlichen Verhandlung oder mit einer ihrer beim BFG eingebrachten Stellungnahmen weitere, konkrete Indizien zu nennen.

Beweisanträge zum Beweis dafür, dass sich bestimmte, mit einer österreichischen Adresse registrierte Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im September 2014 nicht in Österreich aufgehalten haben, wurden von der Bf. nicht gestellt. Die Bf. verfügt über die Daten ihrer Kunden und hätte sie es daher in der Hand gehabt, ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten. Die Bf. hat weder ein konkretes Vorbringen in dem Sinn, „Herr Mustermann ist zwar mit einer Wohnsitzadresse in Österreich bei der Bf. registriert, er schloss am 2. September 2014 mit der Bf. einen Vertrag ab, bei dem er 500 Euro als Einsatz leistete und 200 Euro gewann, er hielt sich am 2. September 2014 aber physisch nicht in Österreich auf“ erstattet. Noch wurden zum Thema: „physischer Aufenthalt konkreter Kunden im Ausland“ Beweisanträge wie zB Einvernahme des Kunden Mustermann als Zeuge gestellt oder konkrete Beweismittel übermittelt wie zB durch Vorlage des „Spielerprofils“ für Herrn Mustermann mit ausländischer E-Mailadresse, ausländischer Mobilnummer, ausländischer Kontonummer, etc. Selbst für die - zahlenmäßig wenigen - Kunden mit den höchsten Einsätzen/Gewinnen, die nach den Auswertungen von SPIELEANBIETER5 stets ausländische IP-Adressen verwendeten, wurden seitens der Bf. im Verfahren keine konkreten dem Beweisergebnis entgegenstehenden Indizien zB durch Bekanntgabe weiterer bei der Bf. gespeicherter Daten angeführt.

Daher steht für das BFG auf Grund der vorliegenden Indizien fest, dass im September 2014 von der Bf. veranstaltete Onlineglücksspiele stattgefunden haben, an denen Kunden mit einem physischen Aufenthaltsort im Inland teilgenommen haben, deren Einsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne entsprechend der beim Erörterungsgespräch überreichten Aufstellung, Spalte C, in Summe € 1.270.193,00 betragen haben.

Hinsichtlich der betragsmäßigen Höhe von „Bonus“, „Bonus costs“ und „Net jackpotcosts“ für diese Kundengruppe hat auch das Finanzamt bei der mündlichen Verhandlung keine Einwände erhoben und wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den unbedenklichen Angaben in der bei dem Erörterungsgespräch überreichten Aufstellung der Bf., Spalte C, ausgegangen. Demnach betragen in Summe im Besteuerungszeitraum die „eingesetzten Boni“ € 19.212,00, die „gewonnen Boni“ („bonus costs“) € 93.105,00 und die „Net Jackpot costs“ € 47.713,00.

V. Rechtslage und Erwägungen

maßgebliche Bestimmungen des Glücksspielgesetzes

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes (kurz GSpG) lauten auszugsweise wie folgt:

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

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

§ 12a Abs. 1 GSpG definiert Elektronische Lotterien als Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.

§ 14 GSpG regelt die Erteilung einer Konzession zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Bestimmte Lotterien, ua. elektronische Lotterien einschließlich VLTs) und umfassende Anforderungen zwecks Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung etc.

§ 16 Abs. 9 GSpG bestimmt, dass der Konzessionär im Falle einer Zusammenlegung (Poolung) von ihm übertragenen Glücksspielen mit Spielen von Glücksspielbetreibern im Ausland nähere Bestimmungen für eine Poolung der Spiele in die Spielbedingungen aufzunehmen hat.

Nach § 17 Abs. 1 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten.

Nach § 17 Abs. 2 iVm § 17 Abs. 3 Z. 7 GSpG bilden die Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien, ausgenommen Elektronische Lotterien über Video Lotterie Terminals nach § 12a Abs. 2, die Jahresbruttospieleinnahmen, wobei Jahresbruttospieleinnahmen die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne sind und beträgt der Steuersatz der Konzessionsabgabe 40 vH.

Nach § 19 GSpG unterliegt der Konzessionär einer speziellen Aufsicht.

§ 57 GSpG mit der Überschrift „Glücksspielabgaben“ lautet auszugsweise:

“(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

...

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist für die gegenständlichen Ausspielungen in § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG geregelt. Nach dem letzten Satz der genannten Gesetzesstelle entsteht bei elektronischen Lotterien die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Schuldner der Glücksspielabgabe sind nach § 59 Abs. 2 GSpG der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Nach § 59 Abs. 3 GSpG hat der Steuerschuldner die Glückspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen gelten gemäß § 59 Abs. 6 GSpG in den Fällen der §§ 57 und 58 die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

1. Zur Entscheidung durch Einzelrichterin

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 obliegt die Entscheidung dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

Ein Verlangen des Einzelrichters auf Entscheidung durch den Senat ist nach § 272 Abs. 3 BAO idGF nur zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzswidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind bedingte Prozesshandlungen im Allgemeinen unzulässig (VwGH 7.6.2001, 2001/16/0016 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2574

und weitere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes). Eventualanträge können sich nur auf innerprozessuale Bedingungen beziehen. Wird ein Eventualantrag - unabhängig von einem bestimmten prozessualen Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens - für den Fall der Richtigkeit oder Unrichtigkeit einer bestimmten Auslegung (etwa der angefochtenen Entscheidung) gestellt, so ist er schon deshalb unzulässig, weil er nicht auf eine innerprozessuale Bedingung abstellt (vgl. ua. 17.11.2015, Ra 2014/01/0198).

Zu einer Beschwerde die mit dem Satz endete *"für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt"*, sprach der VwGH aus, dass die BAO bedingte Verhandlungsanträge nicht vorsieht und somit der Antrag der Beschwerdeführerin unwirksam war (vgl. VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

Auch im gegenständlichen Fall wurden in der Beschwerde sowohl der Antrag auf Entscheidung durch den Senat als auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter einer unzulässigen Bedingung gestellt ("in eventu"), weshalb die Anträge als nicht wirksam anzusehen sind.

Auch der Vorlageantrag enthält keinen wirksamen Antrag auf Entscheidung durch den Senat oder auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Es erfolgt daher – nach Durchführung der nach Ansicht der Richterin zur Ergänzung des Sachverhaltes erforderlichen mündlichen Verhandlung – eine Entscheidung durch Einzelrichterin.

2. Zum Beweisantrag auf Zeugeneinvernahme

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO 2. Satz ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Unerheblich“ bedeutet, dass das Beweisthema eine Tatsache betrifft, deren Klärung nicht einmal mittelbar geeignet ist, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220).

Die Einvernahme von Herrn HR AB als Zeuge wurde beantragt zum Beweis dafür,

„dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel keine nach den anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen erforderlichen Ermittlungstätigkeiten getätigt, geschweige denn die Nachvollziehbarkeit der Daten in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „vom Inland aus“ geprüft hat“ und

„dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel keine Ermittlungshandlungen in Bezug auf von der Bf. angeführte Sachverhalte durchgeführt

hat, die als Indizien für eine Teilnahme an Spielen vom Ausland aus zu werten sind und aus diesem Grund zu Unrecht und unter Verletzung seiner Ermittlungspflicht sowie der Vorgaben des VwGH, auch Indizien, die gegen eine Spielteilnahme vom Inland aus sprechen, zu würdigen, „Auslandsspiele“ als „Inlandsspiele“ gewertet und der Besteuerung unterworfen hat.“

In diesem Beweisantrag wurden keine konkreten, entscheidungswesentlichen Tatsachen genannt, über die Herr HR AB aus eigener Wahrnehmung aussagen könnte. Welche Ermittlungsschritte vom Finanzamt getätigt wurden und welche Daten überprüft wurden, ist aktenkundig und konnten die Vertreter der Amtspartei dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung befragt werden.

Mit dem Beweisantrag auf Einvernahme von Herrn HR AB ist die Bf. nicht den vorliegenden Indizien für konkrete Glücksverträge, die die Bf. im September 2014 abgeschlossen hat, entgegenzutreten.

3. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

Wenn das Finanzamt erforderliche Ermittlungen unterlassen haben sollte, könnten fehlende Ermittlungsschritte auch noch durch das Verwaltungsgericht gesetzt werden (siehe § 269 Abs. 1 BAO) bzw. wären allenfalls Ermittlungsaufträge nach § 269 Abs. 2 BAO zu erteilen oder eine kassatorische Erledigung der Beschwerde nach § 278 Abs. 1 BAO vorzunehmen.

Dem Vorwurf, dass das Finanzamt keine eigenen Ermittlungen getätigt habe, ist außerdem Folgendes zu erwidern:

Nach der Rechtsprechung des VwGH betreffend Wettgebühr handelt es sich beim Tatbestandsmerkmal „Teilnahme aus dem Inland“ um eine Tatsache, die als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist und sind bei dieser Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

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

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung

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

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

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

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

4. Verwirklichung des abgabepflichtigen Tatbestandes

– Entstehen der Steuerschuld

Der Steuergegenstand der Glücksspielabgabe ist in § 57 Abs. 1 GSpG geregelt. Demnach unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, grundsätzlich einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz (Grundtatbestand).

Für bestimmte Ausspielungsformen sehen § 57 Abs. 2 bis Abs. 4 GSpG einen abweichenden Steuersatz und eine abweichende Bemessungsgrundlage vor.

Bei den hier gegenständlichen Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronischen Lotterien) beträgt nach § 57 Abs. 2 GSpG die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospielleinnahmen, wobei darunter nach der Legaldefinition des § 57 Abs. 5 GSpG die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres zu verstehen sind.

In der Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG wird ebenso wie in jener des § 57 Abs. 1 GSpG darauf abgestellt, dass die Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus erfolgt.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass es sich bei den von der Bf. angebotenen Onlineglücksspiele um elektronischen Lotterien iSd der gesetzlichen Definition des § 12a Abs. 1 GSpG handelt.

Ebenso unstrittig ist, dass der Ort des Vertragsabschlusses auf Grund der Geschäftsbedingungen der Bf. in Malta liegt und dass die Bf. zwar über Konzessionen der maltesischen Glücksspielbehörde, nicht aber über eine Berechtigung oder Konzession iSd §§ 5, 14 oder 21 GSpG verfügt.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland“ ist nach der Judikatur des BFG und des UFS dann erfüllt, wenn sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages tatsächlich, physisch im Inland (als geographisch festlegbarem Ort) befindet. Auf technischen Gegebenheiten (wie zB Standort des Servers; Einwahlknoten, verwendete IP-Adresse) kommt es nicht an. Ebenso ist nicht entscheidend, ob der Spielteilnehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat und welche Staatsangehörigkeit er besitzt (vgl. zur Glücksspielabgabe: UFS 26.8.2013, RV/1509-W/013, UFS 20.11.2013 RV/2388-W/13, BFG 28.6.2015, RV/7104383/2015 sowie zur hinsichtlich dieses Tatbestandsmerkmals vergleichbaren Bestimmung der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG: UFS 28.12.2011, RV/3510-W/11; UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

Die Ansicht der Bf., für die Ermittlung des Tatbestandselementes „Teilnahme vom Inland aus“ hätten sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen, steht im Widerspruch zu dem von ihr mehrfach zitierten Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 das unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt. Dem diesbezüglichen Einwand kann daher nicht gefolgt werden.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum (September 2014) von der Bf. Ausspielungen veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich - körperlich - im Inland aufhielten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Dass sich kein Spieler mit

einer österreichischen Registrierungsadresse im Zeitpunkt des Spielabschlusses physisch in Österreich befunden hat, ist nach der Lebenserfahrung auszuschließen.

Für den weitaus überwiegenden Teil der Spieler mit inländischer Registrierungsadresse liegt überdies noch das zweite vom VwGH angesprochene Indiz der inländischen IP-Adresse für eine „Teilnahme vom Inland“ vor.

Daher steht für das BFG fest, dass im September 2014 von der Bf. Glücksspiele durchgeführt wurden, die die Tatbestandsmerkmale des § 57 Abs. 2 GSpG erfüllen.

Die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes ist lediglich durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 279 BAO, Tz 38 f). Das Verwaltungsgericht darf daher ein und dieselbe Abgabe (das ist die im bekämpften Bescheid vorgeschriebene Abgabe) in veränderter Höhe (auch von veränderten Grundlagen und anders beurteilten Sachverhalten ausgehend) festsetzen (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055).

„Sache“ des Verfahrens ist im gegenständlichen Fall die Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO für September 2014.

§ 201 BAO bestimmt Folgendes:

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Die Bf. brachte unmittelbar nach der Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages für den Besteuerungszeitraum September 2014 einen Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe ein, und war daher zwingend – vom Finanzamt war keine Ermessensentscheidung zu treffen - ein Abgabenbescheid über die Glücksspielabgabe für den Bemessungszeitraum September 2014 zu erlassen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH hat sich die bescheidmäßige Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe, wenn sich die Selbstbemessung als unvollständig oder unrichtig erweist, auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche und nur bestimmte Sachverhalte in Betracht ziehende Abgabeforderung zu erstrecken (vgl. etwa VwGH 18.10.2007, 2007/16/0123).

§ 201 Abs. 4 BAO räumt die Möglichkeit ein, mehrere Abgaben innerhalb derselben Abgabenart für ein Kalenderjahr zusammengefasst festzusetzen. Diese Vorschrift nimmt vor allem darauf Bedacht, dass bei den meisten Selbstbemessungsabgaben die Abgabe für den einzelnen Abgabenfall oder für jene (kurzen, zumeist Monats-) Zeiträume zu entrichten ist, in denen der Sachverhalt konkretisiert, mithin die Abgabenschuld entstanden ist. Wenn also die bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben geboten ist, so kann die Festsetzung in einem Bescheid mehrere Abgaben derselben Abgabenart umfassen und es muss nicht je Abgabenfall oder je Bemessungszeiteinheit (zum Beispiel Kalendermonat) je ein Bescheid ergehen. Bei einer zusammengefassten Festsetzung ergeht also ein Bescheid für mehrere Abgabefälle oder mehrere Zeiträume. Der größte Vorteil von zusammengefassten Festsetzungen ist, dass der Bescheid die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhen nur in einer Summe enthalten müssen. Verwaltungsökonomische Überlegungen werden vielfach für die zusammengefasste Festsetzung sprechen. (BFG 22.01.2015, RV/6100305/2010 unter Hinweis auf Stoll, BAO 2125f, Ritz BAO⁵, TZ 44f zu § 201, Schwaiger in SWK 22/2010, S 695).

Nach Fellner ist bei der Wettgebühr der Gebührentatbestand nicht zeitraumbezogen (Kalendermonat), sondern zeitpunktbezogen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 7 zu § 33 TP 17 GebG).

Bei den Glücksspielabgaben nach § 57 Abs. 2 GSpG spricht nach Ansicht der erkennenden Richterin Folgendes für eine Zeitraumbezogenheit der Abgabefestsetzung:

Für die Höhe der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG ist nicht (nur) die für die Spielteilnahme versprochene Gegenleistung (wie beim Wetteinsatz) relevant, sondern ist für die Bemessung auf eine saldierte Größe eines bestimmten Zeitraumes abzustellen.

Der Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen wird in § 57 Abs. 5 GSpG mit Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres definiert.

Die Selbstberechnung der Glücksspielabgaben ist nach § 59 Abs. 3 GSpG jeweils für ein Kalendermonat vorzunehmen, wobei für die Einbeziehung der Fälle in die Abrechnung auf das Entstehen der Abgabenschuld abgestellt wird. Nach § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG entsteht die Steuerschuld bei elektronischen Lotterien mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG wird an zwei Zeitpunkte angeknüpft. Nach Bavenek-Weber in BFG-Journal 2016, 320, Ausspielungen über elektronische Lotterien, entsteht die Steuerschuld mit Auszahlung der Gewinne, dh nach Erhalt der Einsätze, aber vor der Saldierung (= Feststellung der Spieleinnahmen, um zur Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zu kommen).

Bei der monatlichen Zusammenfassung der Ergebnisse einzelner Spielarten führen negative Salden zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage (vgl. dazu BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015).

Anknüpfend an den Selbstberechnungszeitraum ist daher nicht die einzelne Ausspielung, die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 2 GSpG erfüllt, Gegenstand der Abgabenfestsetzung, sondern alle Ausspielungen, für die in einem bestimmten Kalendermonat die Steuerschuld entstanden ist. Das bedeutet, dass im vorliegenden Verfahren all jene Glücksspiele, bei denen sich die Vertragspartner der Bf. im Zeitpunkt der Spielteilnahme physisch im Inland befunden haben und bei denen der Erhalt der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne im September 2014 erfolgten, gegenständlich sind.

Das für keine der elektronischen Ausspielungen im September 2014 eine Steuerschuld entstanden ist, ist nach dem oben gesagten auszuschließen und kommt daher eine Festsetzung der Glücksspielabgabe mit € Null - wie von der Bf. beantragt – nicht in Betracht.

5. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage

5.1. Einbeziehung der „Boni“ in die Bemessungsgrundlage

Nach der ständigen Judikatur des UFS und des BFG kann in Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffungskauf, Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer sowie Umsatzsteuer als Spieleinsatz (Wetteinsatz bei der Wettgebühr) alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom

Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die erhöhte Leistung, der höhere Spieleinsatz eine Veränderung der Gewinnquote des Spielteilnehmers nach sich zieht. "Das Setzen" von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus eigener Tasche ist, ist kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenübersteht (vgl. ua UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 betreffend Glücksspielabgabe, UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 und BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 betreffend Wettgebühr).

Twardosz merkt dazu an, dass die Judikatur nicht eindeutig danach zu differenzieren scheint, welche Form des Freispiels vorliegt. Voraussetzung ist, dass es sich um eine vermögenswerte Leistung handelt. Sofern der Spieler mit Spielgeld spielt (dh kein echtes Geld einsetzt und somit auch kein echtes Geld gewinnen kann), wird es auch nicht dadurch zur Bemessungsgrundlage, dass der Unternehmer es ihm zur Verfügung stellt. Das Gleiche gilt, wenn der Spieler „Gewinne“ nur virtuell erzielt und diese nicht auszahlen lassen kann, und diese virtuellen Gewinne für weitere Spiele einsetzt: Nur wenn ein vermögenswerter Vorteil (dh zB Geld, Geldforderung, sonstige Wirtschaftsgüter) eingesetzt wird, stellt dies einen Wetteinsatz iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 dar (vgl. Twardosz, GebG-ON6.01 § 33 TP 17, Rz 17/1 (Stand 1.3.2017, rdb.at)).

Diesen Ausführungen wird insofern gefolgt, als es für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ebenfalls als entscheidend angesehen wird, ob den eingesetzten Leistungen ein Vermögenswert zukommt. Dies ergibt sich auch aus den Bestimmungen des § 2 Abs. 1 Z. 2 und Z. 3 GSpG in denen es heißt:

„bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz)“

„bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn)“

Demnach kommt es für die Beurteilung, ob eine bestimmte Leistung als Einsatz zu qualifizieren ist, nicht darauf an, von wem diese erbracht wird, sondern ob ihr ein Vermögenswert zukommt und ob die Leistung eine Voraussetzung für die Teilnahme am Glücksspiel darstellt. Ebenso ist es bei der Qualifizierung als Gewinn nicht entscheidend, ob sie vom Unternehmer oder zB von einem anderen Spieler (= Einsatz) in Aussicht gestellt wird, sondern ob ihr ein Vermögenswert zukommt.

Zum Vorliegen eines Vermögenswertes kann auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur umsatzsteuerlichen Behandlung sog. „Freispiele“ bei Spielautomaten zurückgegriffen werden. Dazu vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass jedes Entgelt für jedes einzelne Spiel zur Bemessungsgrundlage zählt. Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Gewinn am Automaten ein neues Spiel ("Freispiel") tätigen, dann wird auf Grund der neuerlichen Inbetriebnahme des Geldspielautomaten ein neuer Umsatz ausgeführt; der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bildet das Entgelt für

diesen Umsatz (vgl. ua. VwGH 14.01.1991, 90/15/0064 mwN). Der VwGH vermag wirtschaftlich keinen Unterschied darin zu erblicken, ob bei einem Geldspielautomaten der gewonnene Geldbetrag ausgeschüttet wird und somit durch neuen Einwurf ein weiterer Spielabschluss getätigt wird, oder ob sich der Gewinner eines Konsumationsanspruches nicht zur Konsumation, sondern zum Abschluss eines weiteren Spieles entschließt (vgl. VwGH 03.11.1986, 85/15/0270).

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes liegt ein Glücksspiel im Sinne des §168 StGB auch dann vor, wenn der Gewinn nicht in bar oder in Sachwerten ausbezahlt, sondern als weiterer Spieleinsatz verrechnet wird, weil ihm auch diesfalls ein Vermögenswert zukommt. Der Spieler erspart sich in diesem Fall den Aufwand eines dem Gewinn entsprechenden Spieleinsatzes (vgl. OGH 3.10.2002, 12Os49/02, 12Os50/02).

Wie die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 3. Juli 2017 betont hat, sind sämtliche Bonusprogramme, die ein Kunde im Rahmen seiner Teilnahme an Glücksspielen der Bf. erhält, ab Vertragsabschluss Teil des Glücksspielvertrages. Der Kunde erhält nur mit der Teilnahme an einem konkreten (entgeltlichen) Glücksspiel, also mit Abschluss des Glücksspielvertrages, den Anspruch auf den Erhalt von derartigen Vergünstigungen. Sie sind Bestandteil des mit Abschluss des Glücksspielvertrages begründeten, von einem aleatorischen Ereignis abhängigen, Gewinnanspruches. Es handelt sich somit um eine (zusätzlich vereinbarte) Gewinnchance, die im einzelnen Glücksspielvertrag von Beginn an vereinbart wird.

Mit der Gewährung der Boni kommt den Spielteilnehmern daher ein vom aleatorischen Element abhängiger vermögenswerter Vorteil zu (der Vermögensvorteil liegt in einer erhöhten/weiteren Gewinnchance), der als Gewinn die Bemessungsgrundlage mindert.

Bei Verwendung der Boni als Spieleinsatz erhöhen diese vermögenswerten Leistungen (der Vermögenswert besteht nun darin, dass der „Gutschein“ an Zahlungs Statt hingegen werden kann) die Bemessungsgrundlage.

Die von der Bf. gewährten Boni sind daher im Ergebnis (Anmerkung: bei Betrachtung über einen längeren Zeitraum) nicht der Glücksspielabgabe zu unterwerfen. Denn nichts spricht dagegen, die entsprechenden Beträge wie Rabatte/zusätzliche Gewinne zu behandeln. Für eine derartige Lösung spricht auch ein Vergleich mit den Bestimmungen des § 28 Abs. 2 GSpG, der ausdrücklich bestimmt, dass Einsätze, die in Form von Sonderjetons (das sind bestimmte nicht in Geld einlösbare Spielmarken) geleistet werden, abgezogen werden können (vgl. dazu BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015).

Auch die besonderen Bedingungen über die Auszahlungsmöglichkeiten der Boni (Punkt 3.8 der Allgemeinen Nutzungsbedingungen der Bf.) stehen dieser Beurteilung nicht entgegen, da gemäß § 59 Abs. 6 GSpG die Bewertung geldwerter Leistungen nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe zu erfolgen hat, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind. Mit der Gutschrift des „Bonusbetrages“ am Spielerkonto ist dieser als sofort fällig zu behandeln und mindert dieser - wie jeder

andere erzielte Gewinn der dem Kundenkonto gutgeschrieben wird - unabhängig davon, ob der Betrag vom Kunden zur Auszahlung reklamiert wird oder ob er zur Gänze oder mit Teilbeträgen für eine weitere Spielteilnahme verwendet wird, die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe. Entscheidend ist die - wenn auch eingeschränkte - Verfügungsberechtigung des Kunden über die auf Grund des abgeschlossenen Spielvertrages erhaltenen Gelder.

5.2. Zur (Nicht-)Abzugsfähigkeit der „Net Jackpot costs“

Aus der Rechtsentwicklung der Spielbankabgabe ergibt sich für den Begriff „Jahresbruttospieleinnahmen“ Folgendes: Der VwGH 17.1.1968, 897/67 beschrieb den damals nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeigentlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen. Ab 1969 ist im jeweiligen Glücksspielgesetz definiert, wie sich die Jahresbruttospieleinnahmen zusammensetzen, die Einnahmenposten (Spieleinnahmen = Einsätze der Spielteilnehmer; bestimmte Vergütungen) und die Abzugsposten (Gewinn, der von der Spielbank an Spielteilnehmer ausbezahlt wird; Propagandajetons; bei Glücksspielautomaten die gesetzliche Umsatzsteuer). Parallel dazu wurde die Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ ab 1997 bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 31.12.2010 und ab 1.1.2011 bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 ff GSpG übernommen. In jeder dieser angeführten Gesetzesstellen ist eine Legaldefinition, die besagt, was Einnahmen (z.B. zugekommene Einsätze) und Abzugsposten (ausbezahlte Gewinne, gesetzliche Umsatzsteuer) sind. Für darüber hinausgehende „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ finden sich keine Anhaltspunkte (vgl. BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013).

Zur Spielbankabgabe hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter der "Jahresbruttospieleinnahme" eines Spielbankbetriebes die Rechengröße zu verstehen ist, die sich aus dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spielausgaben innerhalb eines Kalenderjahres ergibt. Die monatliche Bruttospieleinnahme (als Grundlage der monatlichen Abrechnung der Spielbankabgabe) ergibt sich aus der Summe der Salden, die im Laufe des Monats täglich nach Beendigung des Spielbetriebes unter behördlicher Aufsicht aus den Überschüssen bzw Abgängen der einzelnen Spieltische errechnet werden. Abrechnungen die auf diesen Salden beruhen, können auch dann nicht als unrichtig angesehen werden, wenn die Höhe der Überschüsse bzw Abgänge durch allfällige bei der Gewinnauszahlung an die Spieler unterlaufene Irrtümer oder regelwidrige Vorgänge beeinflusst wurde und der Saldo in Unkenntnis dessen auf Grund der effektiv vorhandenen Überschüsse (Abgänge) errechnet wurde. Eine rechnungsmäßige Erhöhung durch Berücksichtigung effektiv vorhandener Gewinne, somit durch Heranziehung fiktiver Beträge, mögen sie sich auch als durch Schätzung Anerkennung oder Gerichtsurteil

der Höhe nach bestimmte Forderungen der Spielbank darstellen, widerspräche dem Gesetz. Vielmehr führt erst die tatsächliche Abstattung solcher Forderungen an die durch regelwidrige Vorgänge geschädigte Spielbank zu einer Erhöhung der Bruttospieleinnahme (vgl. VwGH 17.1.1968, 897/67).

Die „Net Jackpot costs“ sind zwar ein Aufwand der Bf., der ihr Betriebsergebnis schmälert, aber es handelt sich dabei nicht um einen Einsatz oder Gewinn iSd § 2 Abs. 1 Z. 2 oder 3 GSpG. Auch bei Jackpotspielen bezahlt der Kunde einen bestimmten Betrag an die Bf. und stellt dieser als Einsatz die vermögenswerte Leistung für die Teilnahme am Glücksspiel dar. Für diesen Einsatz wird dem Kunden als vermögenswerte Leistung der Jackpot in Aussicht gestellt und mindert daher erst die tatsächliche Auszahlung des Jackpots als Gewinn an einen Kunden der Bf., der vom Inland aus am Jackpotspiel teilgenommen hat, die Bemessungsgrundlage. Die Weitergabe eines Teiles der Einsätze durch die Bf. an einen Dritten (Spielehersteller) zur Speisung des Jackpots ist nicht Teil des Spielvertrages des Kunden mit der Bf. und werden diese Beträge von der Bf. nicht für die Teilnahme am Glücksspiel in Aussicht gestellt. Die von der Bf. angesprochenen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage stellen keine willkürlichen Verschiebungen der Steuerlast dar, sondern sind ein Ausfluss des aleatorischen Elements. Es ist durch die Besonderheit beim Jackpotspiel bedingt (einer niedrigen Gewinnwahrscheinlichkeit steht ein besonders hoher möglicher Gewinnbetrag gegenüber), dass sich die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe durch viele „kleine Einsätze“ erhöht und es dann beim „Knacken des Jackpots“ schlagartig zu einer starken Kürzung kommt, sodass sich bei Betrachtung nur dieser einer Spielart sogar eine „negative Bemessungsgrundlage“ ergeben kann, die mit den „positiven“ Ergebnissen aus anderen Spielarten auszugleichen ist (vgl. dazu BFG 28.6.2017, RV/7104383/2017).

Die Glücksspielabgabe für den Besteuerungszeitraum September 2014 ist daher ausgehend von den Angaben der Bf. in der Spalte C der beim Erörterungsgespräch überreichten Aufstellung wie Folgt zu berechnen:

Einsätze minus Gewinn („GGR“)	€ 1.270.193,00
zuzüglich „eingesetzte Boni“	€ 19.212,00
abzüglich „gewonnene Boni“	- € 93.105,00
Bemessungsgrundlage	€ 1.148.587,00
Davon 40 % Glücksspielabgabe	€ 478.520,00

6. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht

bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Beschwerdeführer auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen. Ein Antrag des Bundesfinanzgerichts auf Normenkontrolle erfordert eine nähere Prüfung vorgetragener verfassungsrechtlicher Bedenken.

Wollte sich das Verwaltungsgericht jedes von einer Partei ins Treffen geführte verfassungsrechtliche Bedenken zu eigen machen und allein auf Grund dieser Bedenken einen Normenkontrollantrag stellen, würde dies zu einer von der Verfassung nicht vorgesehenen Mehrbelastung des Verfassungsgerichtshofes führen, dem dieser nicht durch Wahrnehmung des Ablehnungsrechts i. S. d. Art. 144 Abs. 2 B-VG gegensteuern könnte (vgl. BFG 05.09.2016, RV/7103975/2016).

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht (vgl. BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015).

Dem Verfassungsgerichtshof kann nur Gesetzesbestimmungen aufheben, aber keine neuen Normen schaffen, weshalb das Vorbringen der Bf., das auf Alternativlösungen („klarere Regelungen“ in anderen Mitgliedsstaaten; gesetzliche Vermutungen im Bereich der Umsatzsteuer) abzielt, unbeachtlich ist.

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

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

Die von der Bf. angesprochenen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage, weil jeweils nur wenige Spieler für einen Großteil der Bemessungsgrundlage verantwortlich sind, stellen keine willkürlichen Verschiebungen der Steuerlast dar, sondern ist eine Folge des dem Glücksspiel immanenten aleatorischen Moment. Der unterschiedliche Einfluss des Ergebnisses eines einzelnen Spielvertrages auf die Bemessungsgrundlage ergibt sich vor allem daraus, dass § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 57 Abs. 5 GSpG für Onlineglücksspiele (elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG) vorsieht, dass nicht - wie beim Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG – nur die Einsätze, sondern der „Saldo“ aus Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne zu versteuern ist. Dadurch ist auch der Ansatz eines unterschiedlichen Steuersatzes (nach § 57 Abs. 1 GSpG 16 vH. , hier 40 vH) sachlich gerechtfertigt.

Es liegt im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unterschiedlich geartete Ausspielungen unterschiedlich zu besteuern (vgl. dazu auch BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014).

Im Übrigen kann die Bf. durch die unterschiedliche Besteuerung unterschiedlicher Ausspielungsformen nicht beschwert sein, da sich bei einer Besteuerung nach dem Grundtatbestandes des § 57 Abs. 1 GSpG – der auch bei einer Aufhebung des § 57 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig bestehen bliebe – im konkreten Fall eine deutlich höhere Steuerlast für die Bf. ergeben würde (16% der Einsätze versus 40% vom „Saldo aus Einsatz abzüglich Gewinne“).

Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschrift des § 57 Abs. 2 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere auch im Hinblick auf die zu § 57 Abs. 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschlüsse VfGH 21.11.2013, B 1116/2013 zu UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13 und VfGH 20.2.2014, B/49/2014 zu UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 für verfassungsrechtlich unbedenklich.

Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst in mehreren Verfahren zu gleichgelagerten Bescheidbeschwerden die Anregung hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen (vgl. BFG 28.6.2017, 7104383/2015, BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015), wobei der Verfassungsgerichtshof

infolge (zumindest) einer Erkenntnisbeschwerde bereits (wiederum) mit der Frage der Verfassungskonformität dieses Tatbestandsmerkmals befasst ist.

7. Zu den unionsrechtlichen Bedenken der Bf.

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

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

Für das Bundesfinanzgericht besteht lediglich eine Vorlageberechtigung aber keine Vorlageverpflichtung, weil seine Entscheidungen durch Rechtsmittel an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden können (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129 zur Berechtigung des UFS).

Im gegenständlichen Fall bestehen für das Bundesfinanzgericht aus den folgenden Gründen keine derart gewichtigen Zweifel an der Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechtes, als dass die Einholung einer Vorabentscheidung zweckmäßig erschiene.

7.1 Zum Einwand des Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit

Zum Vorwurf der Bf., die Abgabenbehörde würde nicht von sich aus tätig werden, damit auch die Ausspielungen „steuerunehrlicher“ Glücksspielanbieter versteuert werden und eine dadurch bestehende „Wettbewerbsverzerrung“ zwischen „steuerehrlichen“ und „steuerunehrlichen“ Glücksspielanbietern ist neben dem Glücksspielbericht 2010-2013 (auf den das Finanzamt bei der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat) auch auf den im Internet unter https://www.bmf.gv.at/steuern/gluecksspiel-spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel_Bericht_2014-2016_final_5.7.2017.pdf) veröffentlichten Glücksspielbericht 2014-2016 vom Juni 2017 zu verweisen.

Wie aus Punkt 3.3. des Glücksspielberichtes 2010-2013 ersichtlich, wurde vom FA GVG gemeinsam mit dem BMF das „Projekt Online Glücksspiel“ initialisiert um ua. aus abgabenrechtlicher Sicht Strategien, Synergien und Strukturen zur Gewährung einer flächendeckenden kohärenten Abgabeneinhebung und Abgabeneinbringung auch bei illegalen Online-Glücksspiel-Anbietern zu ermöglichen. Für eine effektive Vorgangsweise für den Abgabenbereich wurde ua. die Schaffung von Kooperationsmechanismen mit ausländischen Behörden vorgesehen.

Punkt 2.3.1.4 des Glücksspielberichtes 2014-2016 mit der Überschrift „Maßnahmenpaket gegen illegales online-Glücksspiel“ listet ua. folgende Maßnahmen auf:

- „• eine Verständigung mit anderen EU-Mitgliedstaaten und deren Glücksspielregulatoren im weiteren Vorgehen gegen illegale Online-Glücksspielanbieter, insbesondere im Hinblick auf die Durchsetzung von Verwaltungsstrafen, Abgabenerfordernissen und Implikationen auf Konzessionen in jeweiligen Sitzstaat (Zuverlässigkeitsprüfungen);*
- die Vorschreibung und Hereinbringung der gesetzlich vorgesehenen Glücksspielabgaben von illegalen Online-Glücksspielen, da diese gegenüber Konzessionären und Landesbewilligten, die hohen Glücksspielabgaben sowie Anforderungen an Redlichkeit und Spielerschutz unterliegen, nicht auch noch steuerliche Wettbewerbsvorteile lukrieren sollen; ...*
- das Kooperationsabkommen zwischen den Regulierungsbehörden der EUMitgliedstaaten zu Online-Glücksspiel; ...“*

Unter Punkt 2.3.2 des Glücksspielberichtes 2014-2016 findet sich zum 2013 initialisierten Projekt „Online Glücksspiel“ ua Folgendes:

„Das Projekt konnte im April 2014 erfolgreich abgeschlossen werden und haben sich aus abgabenrechtlicher Sicht bereits Erfolge eingestellt: So brachten ausländische Online-Wett- und Glücksspielunternehmen Selbstanzeigen ein und entrichteten teilweise Abgaben bzw. brachten teilweise Rechtsmittel ein. Die damit angezeigte Höhe an Wettgebühren und Glücksspielabgabe für 2014 bis 2016 beträgt in Summe rund EUR 111 Mio.“

Nach den Angaben im Punkt 5.1 des Glücksspielberichtes 2014-2016 wurden in den Jahren 2014-2016 insgesamt 161 Glücksspielprüfungen durchgeführt und konnten im Zeitraum (nur) 2016 von den Prüfungsfällen „Online-Glücksspiel“ 8 Prüfungen mit einem Mehrergebnis von € 37.765.411 abgeschlossen werden und waren 9 weitere Fälle offen. Die Glücksspielabgabe erhöhte sich von 2015 mit rund € 207,31 Mio. auf 2016 mit rund € 247,64 Mio und ist die Steigerung um rd. EUR 40 Mio im Wesentlichen auf den verstärkten Abgabenvollzug im Bereich des Online-Glücksspiels zurückzuführen.

Zum Vorwurf der „Untätigkeit“ des Finanzamtes ist überdies zu bemerken, dass auch die Bf. erstmals für den Zeitraum September 2014 fristgerecht eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durchgeführt hat und der für den Zeitraum Jänner 2011 bis August 2014 „Selbstanzeige“ vom 30. September 2014 ein an die Bf. gerichtetes Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 22. September 2014 vorausgegangen ist.

Zum Argument „Wettbewerbsverzerrung“ zwischen „steuerehrlichen“ und „steuerunehrlichen“ Glücksspielanbietern ist anzumerken, dass eine vollständige Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Dienstleistungen an Nichtunternehmer (die Teilnahme an Onlineglücksspielen erfolgt durch die Kunden typischerweise im nichtunternehmerischen Bereich) auch im Bereich der Umsatzsteuer - trotz gesetzlicher Vermutungen und Harmonisierung - in der Praxis mit vielen Problemen behaftet ist

(siehe dazu den Aufsatz von Kemper, „Das Internet als „Steuroase“ bei digitalen Dienstleistungen?, Umsatzsteuerrundschau 5/2017, S. 169-174).

Zum Einwand der unterschiedlichen Besteuerung in verschiedenen Mitgliedsstaaten sowie der „Doppelbesteuerung“ in Österreich und in Malta ist darauf hinzuweisen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Harmonisierung der indirekten Steuern einen Prozess darstellt, der durch die Gemeinschaft zwar in Angriff genommen, jedoch bislang noch nicht abgeschlossen wurde. Art. 93 EG nimmt es ganz offenkundig in Kauf, dass in dem noch nicht von der Harmonisierung erfassten Bereich der Abgaben in den Mitgliedstaaten auch (indirekte) Steuern in unterschiedlicher Höhe existieren. Dadurch bedingte Wettbewerbsnachteile sind daher als Folge unterschiedlicher Standortbedingungen infolge unterbliebener Harmonisierung der Abgaben auf diesem Gebiet aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes offenkundig hinzunehmen (vgl. ua. VwGH 5.11.2003, 2002/17/0343).

Auf Grund persönlicher oder sachlicher Anknüpfungsmerkmale zu mehreren Staaten können auch mehrere Staaten zur Besteuerung berechtigt sein. Dies zeigt sich zB an der Bestimmung des § 48 BAO, wonach das Bundesministerium (nach der Judikatur des VwGH richtig: der Bundesminister - siehe z.B. VwGH 28.1.1980, 1430/78), für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen kann, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Für den Bereich der Glücksspielabgabe besteht weder ein Doppelbesteuerungsabkommen noch liegt ein individueller Begünstigungsbescheid iSd § 48 BAO vor, weshalb eine allfällige Besteuerung identer Glücksspielfälle auch in einem anderen Staat der Besteuerung in Österreich nicht entgegensteht.

7.2 Zum Einwand des Verstoßes gegen das harmonisierte Mehrwertsteuersystem

Wie der EuGH wiederholt klargestellt hat, steht Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz Mehrwertsteuerrichtlinie) als Nachfolgebestimmung des früheren Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (kurz Sechste Richtlinie), Abgabenregelungen, die mit der Mehrwertsteuer konkurrieren und deren Erhebung zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt, nur dann entgegen, wenn diese Steuern oder Abgaben den Charakter

von Umsatzsteuern haben und sich in ihren Merkmalen nicht hinreichend von der Mehrwertsteuer unterscheiden.

Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinn von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist. Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten (EuGH 31.3.1992 in der Rs C-200/90, Dansk Denkavit und Poulsen Trading, Slg. 1992, I-2217).

Der Gerichtshof sieht zu diesem Zweck als wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer an: allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, sodass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. EuGH 7.5.1992, Rs C-347/90, Bozzi, Slg. 1992, I-2947).

Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung (hier: zur Höhe des Einsatzes des Kunden der Bf.) verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Dies ist aber zweifellos nicht der Fall. Da die Glücksspielabgabe vom Jahresbruttoertrag zu bemessen ist, ist es nicht möglich, den Betrag der bei jeder einzelnen Ausspielung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen. Darüber hinaus wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Online-Glücksspiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jede einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.

Außerdem ist kein Abzug von zuvor bereits erhobenen Beträgen vorgesehen, sodass sich die Abgabe nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Bruttoertrag des abgabepflichtigen Unternehmens bezieht (vgl. BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015).

7.3. Einwand des Verstoßes des Glücksspielmonopols gegen Unionsrecht

Zu den Einwänden, die sich gegen das Glücksspielmonopol wenden, wird bemerkt, dass es sich bei der Glücksspielabgabe - ebenso wie bei der Wiener Vergnügungssteuer - um keine Sanktion für die Nichteinhaltung glücksspielrechtlicher Bestimmungen handelt. Die Gesamtsteuerbelastung, die beide Marktteilnehmer aufgrund der Ausspielung trifft, setzt sich für einen Konzessionär und einen Nichtkonzessionär lediglich unterschiedlich zusammen (vgl. dazu VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217 und VwGH 14.10.2015, 2013/16/0907).

Eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit der Bestimmungen über das Glücksspielmonopol hätte keine Auswirkung auf die hier gegenständliche Glücksspielabgabe. Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. ua BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015).

Zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wird weiters auf die aktuelle Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 ua sowie auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 verwiesen. Durch diese inhaltlichen Entscheidungen sind die durch das Glücksspielmonopol aufgeworfenen unions- und verfassungsrechtlichen Fragen als hinreichend geklärt anzusehen. Dabei wurde auch die Frage eines maßvollen Werbeauftritts der Konzessionäre behandelt, insgesamt aber eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf den Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorgenommen. Zu den Voraussetzungen der unionsrechtlichen Zulässigkeit des Glücksspielmonopols und der Inanspruchnahme der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit liegt bereits umfangreiche Rechtsprechung des EuGH vor, die in den oben genannten Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs und des Verwaltungsgerichtshofs umfassend referiert wurden.

Der Anregung der Bf. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen, kam das BFG daher nicht nach.

VI. Zulässigkeit einer Revision

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

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der in Rede stehenden Gesetzesbestimmungen stellen mangels Zuständigkeit keine vom Verwaltungsgerichtshof im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage dar.

Soweit Fragen der Unionsrechtskonformität der Besteuerung von Online-Glücksspielen angesprochen sind, wird eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig erachtet, zumal zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 2 GSpG noch keine dezidierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Durch die zur vergleichbaren Bestimmung des § 33 TP 17 GebG ergangene Judikatur ist zwar geklärt, dass sowohl die inländische Wohnsitzadresse als auch die inländische IP-Adresse Indizien für die „Teilnahme vom Inland“ darstellen. Nicht geklärt ist, ob sich die Abgabenbehörde bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe auch auf nur eines der genannten Indizien stützen darf.

Weiters ist bisher nicht geklärt, ob „Boni“ und „Netto Jackpot costs“ bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen iSd § 57 Abs. 5 GSpG zu berücksichtigen sind.

Wien, am 21. August 2017