



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 12. November 2012 durch die Vorsitzende Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber als Referentin (Schriftführerin) und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer als Mitglied gemäß [§ 270 Abs. 5 Z 2 BAO](#), Dkfm. Dr. Peter Bernert und Dr. Otto Farny über die Berufung der Bw., vertreten durch Arnold Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen die drei Bescheide gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. August 2011, StNr. xxx, betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren (Wettgebühren) nach der am 12. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die 3 Bescheide werden teilweise (der Höhe nach) stattgegeben:

1. Berechnung Wettgebühren Jänner 2011: Der Wettgebührenbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) vom 19.8.2011 wird abgeändert: Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 10,153.403,40 = 203.068,068 Euro.

2. Berechnung Wettgebühren Februar 2011: Der Wettgebührenbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) vom 19.8.2011 wird abgeändert: Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 9,661.275,090 = 193.225,50 Euro.

3. Berechnung Wettgebühren März 2011: Der Wettgebührenbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) vom 19.8.2011 wird abgeändert: Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 9,835.943,37 Euro = 196.718,86 Euro.

Im Übrigen werden die Berufungen gegen die 3 Bescheide dem Grunde nach abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Übersicht:

- 1. Streitpunkte**
- 2. Kurzdarstellung Verfahrensablauf**
- 3. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt**
- 4. Bescheide gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes**
- 5. Berufung**
 - 5.1. Verfassungsrechtliche Bedenken
 - 5.2. Registrierungsort, IP- Adresse, Geolokalisierung
 - 5.3. Bemessungsgrundlage „Wetteinsatz“
- 6. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Vorlagebericht**
- 7. Beschluss des VfGH 30.11.2011, [G 12-14/11](#)**
- 8. Ergänzende Stellungnahme der Bw. vom 7.12.2011**
- 9. Beweisaufnahmen durch den Unabhängigen Finanzsenat**
 - 9.1. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 14.7.2011
 - 9.2. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 12.7.2010
 - 9.3. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 9.2.2011
 - 9.4. Internetrecherche durch den UFS
 - 9.5. Kurzdarstellung der von der Bw. vorgelegten Literatur
 - 9.5.1. *Hoeren*, Zoning und Geolocation-Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007,3
 - 9.5.2. *TÜV Rheinland*, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009;
 - 9.5.3. *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88;
 - 9.5.4. *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008;
 - 9.5.5. Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.
 - 9.5.6. Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes
- 10. Verfahrensablauf vor dem Unabhängigen Finanzsenat**
 - 10.1. Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 2.5.2012 und die Stellungnahmen
 - 10.2. Rechtsgutachten über die Rechtswahl der gibraltarischen Rechtsanwälte *Triay Stagnetto Neish*
 - 10.3. Die mündliche Verhandlung vor dem Senat
- 11. Festgestellter Sachverhalt**
- 12. Gesetzliche Grundlagen**
 - 12.1. Allgemeine Bestimmungen
 - 12.2. „Wettgebühr“
- 13. Die Wette im bürgerlichen Recht als Voraussetzung der Anwendung des [§ 33 TP 17 GebG](#)**
- 14. IP-Adresse: [§ 33 TP 17 GebG](#) (Wettgebühr) ist nicht nach technischen Kriterien textiert**
- 15. Der Inlandsbezug bedeutet auch bei *Online-Wetten „Offline“*, auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers kommt es allerdings nicht an**
 - 15.1. Inland- bzw. Auslandsbegriff im allgemeinen Gebührenauslöstestatbestand des [§ 16 GebG](#)
 - 15.2. Das Inland als geografischer Ort des Vertragsabschlusses bei *Online-Wetten* im Grundtatbestand [§ 33 TP 17 Abs. 1 GebG](#)
 - 15.3. Die Fiktion der „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) bedeutet auch bei *Online-Wetten* den Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Wettteilnehmers) im Inland
 - 15.4. In [§ 33 TP 17 GebG](#) (Wettgebühren) ist keine Gebühreninländereigenschaft normiert, die auf den Registrierungsort des Wettteilnehmers verweist
 - 15.5. Ergebnis
- 16. Der geografische Ort, zu welchem sich der User zum Zeitpunkt der Wettteilnahme befunden hat, ist nicht ausschließlich durch die technischen Möglichkeiten der Geolokalisierung feststellbar und dessen Bekanntgabe der Bw. zumutbar**
 - 16.1. Laut Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre eine Selektierung nach Nationalstaaten durch Internetortung möglich

16.2. Die „Teilnahme vom Inland aus“ kann über die Allgemeinen Bedingungen erfragt werden

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

17. Lösungen zu den Beispielen aus dem Berufungsvorbringen der Bw

18. Bemessungsgrundlage

18.1 Schätzung der „inländischen“ Wetteinsätze gemäß [§ 184 BAO](#)

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

19. Zusammenfassung

20. Schlussfolgerungen

Verwendete Literatur:

Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421, *Hasberger/Busta*, Top, die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischen und europäischem Recht, MR-Int 2005, 49, bzw. *Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet, 32; http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl_alex.html; *Rummel*, Kommentar zum ABGB², 1992; *Klang*, Kommentar zum [ABGB](#), 1935; *Klang*² Kommentar zum [ABGB](#), 1954; *Schwimann*, Kommentar zum ABGB³, *Larenz*, Methodenlehre, 430 *Schwartz/Wohlfahrt*, Rechtsfragen der Sportwette, ÖJZ 1998, 601; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697; *Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³ 1991; *Stoll*, Rentenbesteuerung³ 1979; *Stoll*, [BAO](#)-Kommentar; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgaben); *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ 2006; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgabe); *Thiele*, Werbeabgaben- und gebührenrechtliche Aspekte der E-Mail-Verwendung (www.eurolawyer.at/pdf/eMail-Verwendung_Aspekte.pdf), *Strejcek/Bresich* (Hg.), [GSpG](#) 1989, Stand 1.1.2009, *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹ (2007); o.A. Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101.

1. Streitpunkte

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

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

1. bei *Online*-Wetten weder durch Geolokalisierung uä technische Verfahren, noch durch Fragen im Rahmen der Allgemeinen Geschäftsbedingungen ermittelt werden könne, ob sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette gerade im Inland oder Ausland befindet,

Der Gesetzestext sei unklar und damit verfassungswidrig, da er nicht spezifiziere, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP- Adresse abzustellen sei. Das Abstellen auf den Registrierungsort könne nach Ansicht der Bw. nicht mit einer „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gleich gesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland

aus *Online* - Wetten abschließe. Würden jene Wettumsätze erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt werden, befänden sich darunter Teilnehmer, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren.

2. „die Teilnahme vom Inland aus“ gemäß [§ 184 BAO](#) nicht geschätzt werden könne, und
3. „*Free Bets*“, d.s. Wetten, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Wettanbieter zur Verfügung gestellt werde, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

2. Kurzdarstellung Verfahrensablauf

Die Bw. ist nach eigener Beschreibung ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und –spiele mit Sitz in Gibraltar und Betreiber der Plattform X, über die im Internet Sportwetten und Spiele angeboten werden. Gemeinsam mit anderen Anbietern von Sportwetten im Internet stellte die Bw. Initiativanträge an den Verfassungsgerichtshof in Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen [des Gebührengegesetzes 1957](#), [des Glücksspielgesetzes](#) und [des Finanzstrafgesetzes](#), die ab 1.1.2011 in Kraft sind, als verfassungswidrig aufzuheben, da es technisch nicht möglich sei, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Der Verfassungsgerichtshof wies mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 die Anträge zurück, da durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen und verwies die Antragsteller auf die Möglichkeit über Bescheide gemäß [§ 201 BAO](#) bzw. Stellung von Rückzahlungsanträgen letztinstanzliche Bescheide zu erwirken, gegen die auf [Art. 144 B-VG](#) gestützte Beschwerden beim Verfassungsgerichtshof erhoben werden können.

Mit Schreiben vom 21.2.2011 ersuchte die Bw. als Veranstalterin um Erteilung einer Steuernummer, übermittelte in der Folge die Wettgebührenabrechnungen für Jänner, Februar und März 2011 gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) und [§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG](#) und ersuchte wegen Buchungsberichtigungen um bescheid mäßige Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#), im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könne. Sie gab zwei Berechnungsmethoden an. Nach Methode 1 berechnete die Bw. die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bw. registrierten und nach Methode 2 berechnete die Bw. die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die mit einer österreichischen Internet-Protokolladresse durchgeführt wurden. Die Bw. zog für die Wettgebührenabrechnungen Methode 1 heran.

Das Finanzamt erließ am 19.8.2011 drei Bescheide gemäß [§ 201 BAO](#) und setzte die Wettgebühren fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Die Bw. stellte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den gesamten Senat vor dem Unabhängigen Finanzsenat und die Festsetzung der Wettgebühren für die Monate Jänner, Februar und März mit Null. In der Berufung wurde im Wesentlichen die Verfassungswidrigkeit des [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) und zwar des Tatbestandsmerkmals „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ wegen Unklarheit und technischer Undurchführbarkeit eingewendet. Zu ihrer Berufung legte die Bw. diverse Fachartikel in Kopie bei.

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

Am 7.12.2011 gab die Bw. dazu eine ergänzende Stellungnahme ab und gab dazu den Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes in Kopie bei.

Am 2.5.2012 überreichte der Unabhängige Finanzsenat sowohl der Bw. als dem Finanzamt einen Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat, zu welchem das Finanzamt am 30.5.2012 und die Bw. am 7.7.2012 Stellungnahmen samt umfangreichen Beilagenmaterial abgaben. Am 8.11.2012 langte beim Unabhängigen Finanzsenat das Rechtsgutachten über die Rechtswahl der gibraltarischen Rechtsanwälte *Triay Stagnetto Neish* ein. Am 12. November 2012 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt.

Im Folgenden werden die einzelnen Verfahrensschritte detailliert wiedergegeben.

3. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

Mit Schreiben vom 21.2.2011 ersuchte die Bw. um Erteilung einer Steuernummer und übermittelte die Wettgebührenabrechnung gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) und [§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG](#) (Formular [GebG](#) 6-EDV) für Jänner 2011. Unter der Rubrik „Berechnung“, Bemessungsgrundlage: Wetteinsatz, Wettteilnahme vom Inland aus gab die Bw. an: 10,441.395,00 Euro x Steuersatz 2% Wettgebühr: 208.827,90 Euro.

Mit Schreiben vom 7.3.2011 ergänzte sie und gab bekannt, dass die Berechnung auf zwei Arten durchgeführt wurde.

.....

Methode 1: Registrierungsland Austria:

	<i>Sportsbetting Umsatz (GV)</i>		<i>Gaming GGR</i>	
<i>IP-Adresse aus Land:</i>				
<i>Austria</i>	<i>9,669.908</i>	<i>93%</i>	<i>716.826</i>	<i>63%</i>
<i>Other Country</i>	<i>771,487</i>	<i>7%</i>	<i>426.092</i>	<i>37%</i>
<i>Total</i>	<i>10,441.395,00</i>		<i>1,142.919</i>	

In dieser Berechnung sind all jene Wettumsätze bzw. der Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer Österreichischen Adresse beider Bw.... registriert haben. Diese führten teilweise Wetten mit einer ausländischen IP Adresse durch."

Methode 2: IP Adresse aus Land. Austria:

	<i>Sportsbetting Umsatz (GV)</i>		<i>Gaming GGR</i>	
<i>Registrierungsland Austria</i>				
<i>Austria</i>	<i>9,669.908</i>	<i>97%</i>	<i>716.826</i>	<i>97%</i>
<i>Other Country</i>	<i>296.833</i>	<i>3%</i>	<i>19.244</i>	<i>3%</i>
<i>Total</i>	<i>9,966.741</i>		<i>736.071</i>	

„In dieser Berechnung sind all jene Wettumsätze bzw. der Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt wurden.

Ermittlung der Teilnahme vom Inland aus

....Für wirtschaftliche Zwecke (z.B. Marketing-Maßnahmen) wird hier häufig auf Verfahren der Geolokalisation mittels der IP-Adresse zurückgegriffen. Unserer Meinung nach, wie auch bereits vielfach nachgewiesen wurde, unterliegen diese Verfahren aber zu großen Unsicherheiten und Schwankungen (Anonymisierungsdienste; Proxy-Server; Firmennetzwerke mit einheitlicher IP Adresse; Mobile Internetdienste; Probleme, die sich aus der Umstellung von IPv4 zu IPv6 ergeben; Sog Load-Balancing-Verfahren; Systemimmanente Ungenauigkeiten, etc.). Sie können daher nicht die notwendige Sicherheit und Vollständigkeit, die für das Entstehen abgabenrechtlicher Ansprüche notwendig ist, bieten.

Da über die IP-Adresse der tatsächliche Ort der Wettplatzierung und somit die Teilnahme vom Inland aus nicht vollständig und nicht ausreichender Sicherheit festgestellt werden kann, und uns auch sonst kein technisches Verfahren bekannt ist, mit dem sich dies erreichen ließe, wurde für die Meldung der Glücksspielabgabe bzw. Wettgebühr Methode 1 als Basis herangezogen. Bei dieser Methode wird davon ausgegangen, dass die mit einer Österreichischen Adresse (österreichischem Wohnsitz) registrierten Kunden vom Inland aus teilnehmen. Die IP Adresse ist kein geeigneter Indikator zur Standortfeststellung. Aus technischer Sicht kann aufgrund der IP Adresse eine vollständige örtliche Zuordnung nicht erfolgen.“

Aus diesen Gründen stellte die Bw. den Antrag auf Bescheiderteilung gemäß [§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO](#).

Mit Schreiben vom 22.3.2011 ergänzte die Bw. ihre elektronisch eingebrachten Meldungen betreffend Wettgebühr (Zeitraum Februar 2011) [und Glücksspielabgabe, nicht berufungsgegenständlich]:

„In dieser Berechnung sind all jene Wettumsätze bzw. der Bruttopreis aus dem Bereich Gaming enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer Österreichischen Adresse bei...der Bw.... registriert haben. Diese führten teilweise Wetten mit einer ausländischen IP Adresse durch.

Registrierungsland Austria:

	<i>Sportsbetting Umsatz (GV)</i>		<i>Gaming GGR</i>	
<i>Austria</i>				
<i>Total</i>	<i>9.874.612,00</i>		<i>951.391,00</i>	
<i>Davon 2%</i>	<i>197.492,24,</i>			
<i>Davon 40%</i>			<i>380.556,40</i>	

...."

Zusätzlich führte die Bw. aus:

„...Unserer Meinung nach führt aber auch das Abstellen auf eine Registrierung mit einer Österreichischen Adresse zu einem unrichtigen Ergebnis der (Selbst)Bemessung iSd § 201 Abs. 1 BAO. Schließlich steht nur wegen einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse noch lange nicht fest, dass sich der somit Registrierte im Zeitpunkt seiner Teilnahme auch tatsächlich im Inland befunden hat.Wir möchten in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass das die Abgabenschuld auslösende Tatbestandselement, die „Teilnahme vom Inland aus“, in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise unbestimmt ist und daher unterschiedliche Interpretationen zulässt. Demzufolge kommen unterschiedliche Verfahren/Methoden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Wettgebühren und Glücksspielen, die über das Internet ausgespielt werden, in Frage, die zu deutlich voneinander abweichenden Ergebnisse führen (wie wir bereits in unserem Schreiben vom 03.03.2011 anlässlich der Meldung der Glücksspielabgaben und Wettgebühren für den Zeitraum 01/2011 dargestellt haben). Welche Methode letztlich gesetzeskonform ist, bleibt unserer Meinung nach unklar. Die bekanntgegebene Selbstberechnung ist daher aber notwendig als objektiv unrichtig iSd § 201 Abs. 1 BAO zu betrachten. Daraus folgt, dass die Abgabenbehörde unserem Antrag entsprechend die bescheid mäßige Festsetzung der Abgabe vorzunehmen hat (§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO).

Aus den zuvor dargelegten Gründen ist es aus unserer Sicht für einen Steuerpflichtigen nicht zumutbar, eine Steuer zu entrichten, zu deren Berechnung bzw. Bestimmung der Bemessungsgrundlage von Seiten der Behörde keine Stellungnahme erfolgt. Wir ersuchen daher nochmals um Bescheiderteilung zu der von uns gewählten Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben und Wettgebühren, die den Zeitraum Jänner 2011 betreffen. Für den Fall, dass wir bis zum 20. April 2011 keine Stellungnahme hinsichtlich der gewählten Vorgangsweise und bescheid mäßige Festsetzung der bis dahin fällig gewordenen Abgaben erhalten, werden wir die Glücksspielabgaben und Wettgebühren für den Zeitraum März 2011 weiterhin nach der bisher gewählten Auswahl melden, die Abgabe – so wie Mitbewerber aus anderen EU-Destinationen auch – jedoch nicht entrichten....“

Mit Schreiben vom 8.4.2011 ergänzte die Bw. ihre elektronisch eingebrachten Meldungen betreffend Wettgebühr (Zeitraum März 2011) [und Glücksspielabgabe, nicht berufungsgegenständlich] wie bisher:

“....

Registrierungsland Austria:

	<i>Sportsbetting Umsatz (GV)</i>		<i>Gaming GGR</i>	
<i>Austria</i>				
<i>Total</i>	<i>10,042.584,00</i>		<i>1,014.359,00</i>	
<i>Davon 2%</i>	<i>200.851,68</i>			
<i>Davon 40%</i>			<i>405.743,60</i>	

...."

Das Finanzamt ersuchte am 5.5.2011 um Ergänzung:

„Es wird höflichst ersucht, folgende Unterlagen (siehe Beilage) zu übermitteln: Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten, bei denen der Wettkunde anhand der Identifizierung bei Eröffnung seines Kundenkontos als Person mit Wohnsitz im Inland identifiziert wurde:

Wie erfolgt die Anmeldung als Kunde zum Wettangebot?

Welche Wetten wurden abgeschlossen?"

Die Bw. beantwortete die Fragen am 22.6.2011:

„....Anbei übermitteln wir Ihnen in elektronischer Form die Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten, bei denen der Wettkunde anhand der Identifizierung bei Eröffnung des Kundenkontos als Person mit Wohnsitz im Inland identifiziert wurde....

Anmeldung als Kunde zum Wettangebot

Die Anmeldung bzw. Registrierung zum Wettangebot erfolgt über die Webseite der....Bw....unter Angabe der persönlichen Daten bzw. einer Landesauswahl....Anhand dieser Auswahl erfolgt die Feststellung der Wohnsitzadresse des jeweiligen Kunden, die bisher für die Abfuhr der Wettgebühr herangezogen wurde.

Der Registrierung liegen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen derBw.....zu Grunde, die vom Kunden bei Erstregistrierung akzeptiert werden müssen...."

Die Bw. gab den Link dazu an.

„....Welche Wetten wurden abgeschlossen

Das Wettangebot der....Bw....beschränkt sich ausschließlich auf Wetten über sportliche Ereignisse. In den Zeiträumen 01/2011-03/2011 wurden für nachstehende Sportbereiche folgende Wetteinsätze getätigt:

(Der Bereich „mixed“ bezieht sich auf eine sogenannte Kombinationswette, bei der der Wettkunde auf mehrere Ereignisse gleichzeitig setzt (z.B. auf ein Pferderennen und ein Fußballspiel). Dabei ist eine eindeutige Zuordnung zu einem Sportbereich nicht möglich."

Auf Seite 3 des Antwortschreibens der Bw. befindet sich eine Liste aufgeschlüsselt nach Wetteinsatz für Wetten über den Ausgang von Wettkämpfen bei etlichen Sportarten, angefangen von Alpine Skiing, über American Football,....Biathlon,...Darts,...Golf bis zu Tennis, Volleyball und Waterpolo. Die Wetteinsätze pro Sportart wurden in drei weiteren

Spalten dargestellt für je 01 bis 03/2011. Total ergaben sich für 01/2011 10,576.596 Euro, für 02/2011 9,893.779 Euro und für 03/2011 10,072.651 Euro Gesamtsummen an Wetteinsätzen.

„Die Wettgebühren für die Zeiträume 01/2011-03/2011 wurden folgendermaßen auf dem Abgabekonto verbucht:

18.03.2011	WET	01/2011	Fällig 21.2.2011	208.827,90	Anmeldung Tagessaldo 0,00
30.03.2011	WET	02/2011	Fällig 21.03.2011	197.492,24	Anmeldung Tagessaldo 0,00
28.04.2011	WET	03/2011	Fällig 20.04.2011	200.851,68	Anmeldung Tagessaldo 606.395,28

Mit Antrag auf Berichtigung der Selbstbemessungsabgabe WET 01/2011 vom 30. Mai 2011 wurde die Buchung der Wettgebühr für den Zeitraum 01/2011 wie folgt beantragt, WET 01/2011: 212.094,20.

Aufgrund IT bezogener Umstellungen....wurde die Bemessungsgrundlage (Wettumsätze, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei derBw.... registriert haben) für die Zeiträume 01/2011-03/2011 nicht korrekt ermittelt.

Die Bemessungsgrundlage wurde anhand der Wettumsätze im Zeitpunkt der Auswertung (Resulting) ermittelt.

Beispiel:

Zeitpunkt des Wettabschlusses	Zeitpunkt des Wettbewerbs	Auswertung der Wette
31.1.2011	1.2.2011	1.2.2011

Die nunmehrige Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt die Einsätze zum Zeitpunkt des Wettabschlusses...."

Die Bw. stellte den Antrag auf Buchungsberichtigung:

WET	01/2011	211.531,92
WET	02/2011	197.875,58
WET	03/2011	201.452,02

....

Ergänzende Hinweise:

Die....Bw....besitzt über 2,3 Mio Kunden weltweit. Die Zuordnung der Ansässigkeit wird über die Landesangabe bei der Registrierung ermittelt. Unbekannt ist allerdings, wo sich der Kunde im Zeitpunkt des Wettabschlusses befindet.

In einer Auskunft des Fachbereiches für Glücksspielabgaben des BMF vom 21. Jänner 2010 wird festgehalten, dass die Postadresse, Nationalität, oder über welchen Server die Teilnahme erfolgt, irrelevant ist. Ein Heranziehen dieser Kriterien für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage wäre geradezu „eine Aufforderung zur missbräuchlichen Gestaltung“.

Ein ausländischer Kunde (Registrierungsadresse im Ausland) wäre während seines Aufenthalts und Wettabschluss in Österreich – z.B. aufgrund von Urlaub, Arbeitsaufenthalt als Sprachtrainer, etc. – in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Im Gegensatz dazu müsste ein Kunde mit Registrierungsadresse aus Österreich bei einer Wettteilnahme vom Ausland aus von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden. Diese Steuerermittlung ist

unabhängig von der Ansässigkeit des gewählten Wettanbieters und des Wettkunden. Eine gleichmäßige, wettbewerbsneutrale Besteuerung ist somit eher unwahrscheinlich, weil eine dahingehende Datenspeicherung und Aufzeichnung des Wettanbieters nicht möglich ist, eine Datenspeicherung der IP Adressen nicht zulässig ist und die IP Adresse keinen einigermaßen sicheren Aufschluss über den Aufenthalt des Kunden gibt.

Daher ersuchen wir um Bekanntgabe, wie wir mit zulässiger Aufzeichnung eine dem Gesetz entsprechende Bemessungsgrundlage ermitteln können...."

4. Bescheide gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes

Das Finanzamt berücksichtigte die Buchungsberichtigung der Bw. nach Methode 1. und erließ folgende Bescheide:

1. Wettgebührenbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) für Jänner 2011 vom 19.8.2011: Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 10,576.595,82 Euro ergibt 211.531,92 Euro.

2. Wettgebührenbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) für Februar 2011 vom 19.8.2011: Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 9,893.778,90 Euro ergibt 197.875,58 Euro.

3. Wettgebührenbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) für März 2011 vom 19.8.2011: Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 10,072.650,66 Euro ergibt 201.453,01 Euro.

Das Finanzamt begründete die Bescheide auszugsweise folgendermaßen:

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

„Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Wettnehmer im Moment der Wettteilnahme physisch im Inland befindet. Der Gesetzgeber hat nicht vorgegeben wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat. Die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ ist dem Abgabepflichtigen überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein.

Laut Abgabepflichtigen ist kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und mit insbesondere für das Entstehen eines Abgabenanspruches ausreichender Sicherheit gewährleisten würde. Eine Annäherung ist nur mittels Schätzung anhand der Anknüpfung an die Registrierung möglich. Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Wettteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mailadresse uä.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnauszahlung anhand der bekanntgegebenen Daten vollzogen wird, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen.

Gemäß [§ 184 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerklärung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 17](#)

*GebG kann auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden. Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der **Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse**. Diesbezüglich gibt es seitens des Finanzamtes keine Einwände."*

5. Berufung

5.1. Verfassungsrechtliche Bedenken

Wesentlicher Berufungspunkt sei die an die [Glücksspielgesetz](#)-Novelle 2008 angepasste Neuregelung des [§ 33 TP 17 GebG](#), die am 1.1.2011 in Kraft trat. Damit sei die „Teilnahme vom Inland aus“ zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für Wettgebühren geworden. Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken sei gegen [§ 33 TP 17 GebG](#) am 20.1.2011 ein Antrag gemäß [Art 140 Abs. 1 B-VG](#) beim Verfassungsgerichtshof eingereicht worden (G 12-12/11), in welchem die Aufhebung der Wortfolge „oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“ beantragt worden sei. Die verfassungsrechtlichen Bedenken würden darauf beruhen, dass das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung für die Abgabe weder durch die Abgabepflichtigen noch durch die Abgabenbehörden nachvollziehbar und mit der notwendigen Sicherheit festgestellt werden könne.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ befindet sich nicht nur in [§ 33 TP 17 GebG](#), sondern auch in [§ 57 GSpG](#). Während sich in den Gesetzesmaterialien zu [§ 57 GSpG](#) keine Anmerkung finde, werde dazu in den Erläuterungen zu den Änderungen in [§ 33 TP 17 GebG](#), EB zur RV der [GSpG](#)-Novelle 2008, 658 BlgNR angemerkt, dass damit die Umgehungsmöglichkeit durch Vertragsabschluss im Ausland unterbunden werden solle, weil durch die zivilrechtlichen Anknüpfung an den Ort des Zustandekommens des Vertrages bei Vertragsabschlüssen im Ausland Österreich die Besteuerungsgrundlage entzogen würde. Damit lege der Gesetzgeber zwar sein Motiv offen, gäbe aber keine Unterstützung, wie „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere bei Wetten, die über das Internet abgeschlossen würden, zu interpretieren und umzusetzen sei. Eine Schätzung sei nicht zulässig, da es sich um ein Tatbestandsmerkmal handle, das nicht geschätzt werden könne, weswegen eine Festsetzung der Wettgebühren mit Null zu erfolgen habe. Abgesehen davon werde schon das Wesen einer Selbstbemessungsabgabe *ad absurdum* geführt, wenn eine Schätzung zu erfolgen habe.

5.2. Registrierungsort, IP- Adresse, Geolokalisierung

Tatsächlich sei es technisch unmöglich, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“, das heißt, an welchem Ort ein registrierter User sich zum

Zeitpunkt seiner Wettteilnahme befunden habe, festzustellen. Die Bw. bringt dazu mehrere Fälle vor:

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

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

Die Bw. habe anlässlich ihres Antrages auf Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO dargelegt, dass völlig unklar ist, wie die Teilnahme vom Inland bei *online* abgeschlossenen Wetten ermittelt bzw. festgestellt werden solle. Sie habe zwei Berechnungsmethoden vorgelegt. Das Abstellen auf den Registrierungsort könne nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleich gesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadressen registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online* - Wetten abschließe, was von der Bw. aber nicht festgestellt werden könne. Die Bw. führt weiters an, dass die Bescheide des Finanzamtes rechtswidrig seien, da das Finanzamt seiner Schätzung von mehreren Berechnungsmethoden ohne weitere Begründung jene Methode zu Grunde lege, die zu einer höheren Gebühr führe, obwohl auch gegen diese Methode erhebliche Bedenken bestünden.

5.3. Bemessungsgrundlage „Wetteinsatz“

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

Zu ihrer Berufung reichte die Bw. folgende Beilagen mit: *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.

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

Das Finanzamt erließ keine Berufungsentscheidung und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht gab das Finanzamt eine im Folgenden auszugsweise wiedergegebene umfangreiche Stellungnahme ab.

„....Es wird somit darauf abgestellt, dass sich der Glücksspiel- bzw. Wetteilnehmer im Moment der Glücksspiel- bzw. Wettteilnahme physisch im Inland befindet; maßgeblich ist demzufolge der physische Aufenthalt. Vom Gesetzgeber wurde diese Anknüpfung gewählt, weil andere gesetzliche Anknüpfungspunkte zu missbräuchlichen Gestaltungen führen könnten.

Unbestritten ist, dass die praktische Umsetzung der Regelungen technische Schwierigkeiten mit sich bringt. Wie der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ in der Praxis vorzunehmen hat, ist dem Gesetz hierbei nicht zu entnehmen. Diese Feststellung ist dem Abgabepflichtigen überlassen, sie muss aber für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und überprüfbar sein. So könnte der Anbieter zum Beispiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld jedem Spiel vorschalten bei dem bekannt gegeben werden muss, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Besteht daher nicht eine generelle Unmöglichkeit der Feststellbarkeit der

Teilnahme vom Inland aus, kann der Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ technisch auf Grund seines Systems nicht treffen und somit auch die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, hat sie diese zu schätzen.

Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach... Das gewählte Verfahren hat stets auf das Ziel gerichtet zu sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben... Im gegenständlichen Fall hat die Berufungswerberin die von der Abgabenbehörde gewählte Schätzungsmethode ihrer Selbstberechnung zugrunde gelegt. Wenn auch die Schätzungsmethode der Berufungswerberin durch die Berufungswerberin selbst im Ergebnis nicht vollständig mit „Teilnahme vom Inland aus“ decken würde, so stellte sich die von der Berufungswerberin dargestellte Schätzungsmethode als die für die Abgabenbehörde plausibelste dar. Hierbei ist festzustellen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist....

Das Finanzamt hat die Schätzungsmethode gewählt bei der die Berechnung auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse aufbaut. Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Teilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zunahme, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse...) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnauszahlung anhand der bekanntgegebenen Daten vollzogen wird, ist anzunehmen, dass diese den Tatsachen entsprechen. Da jene Schätzungsmethode besser ist, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann, wurde diese Schätzungsmethode herangezogen.... Warum eine andere Schätzungsmethode nicht gewählt wurde, ist vom Finanzamt nicht darzulegen, insbesondere da bereits die Berufungswerberin sich gegen die Schätzmethode, welche an die IP-Adressen anknüpft, ausgesprochen hat.

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

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

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

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

8. Ergänzende Stellungnahme der Bw. vom 7.12.2011

Am 7.12.2011 gab die Bw. eine ergänzende Stellungnahme ab und legte den Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes in Kopie bei. Dem Finanzamt sei entgegenzuhalten, dass das Gesetz insofern zwar der Tatbestandsklarheit entsprechen mag, nicht aber der Tatbestandsbestimmtheit. „Die Teilnahme vom Inland aus“ sei eine wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen einer Abgabenpflicht. Die Feststellbarkeit der „Teilnahme vom Inland aus“ sei generell unmöglich, auch dann, wenn – wie das Finanzamt vorschlage, bei jedem Spiel ein Pflichtfeld vorzuschalten, auf dem der Teilnehmer bekanntgeben müsse, ob die Teilnahme an der Wette vom Inland aus stattfinde. Das Problem werde damit lediglich auf eine andere Ebene verschoben, da es in diesem Fall weder den Abgabepflichtigen, noch der Abgabenbehörde möglich sei, festzustellen, ob die Antwort des Benutzers der Wahrheit entspräche. Mit dem Vorschlag des Finanzamtes werde die Unmöglichkeit der Feststellung „Teilnahme vom Inland aus“ geradezu illustriert. Was wäre, wenn ein Benutzer die Teilnahme vom Inland aus bestätige, seine Teilnahme aber über eine ausländische IP-Adresse erfolge und umgekehrt, wenn der Benutzer die Teilnahme vom Inland aus verneine, ihm aber eine inländische IP-Adresse zugeordnet würde. In einem vergleichbaren Fall hätte der Bayrische Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 festgestellt, dass es mit den Grundsätzen des Rechtsstaates nicht vereinbar sei, von einem Bürger etwas zu verlangen, wozu dieser nicht in der Lage sei und der Bürger dann den Beweis antreten müsste, dass es keine Umsetzungsmöglichkeiten gäbe. Demzufolge sei die Verpflichtung einen Nachweis zu erbringen, den man nicht erbringen könne, rechtsstaatlich unzulässig.

Die Bw. wendete sich nochmals gegen die Schätzung. Das Finanzamt habe es unterlassen, auf ihre Bedenken gegen eine Anknüpfung an den Registrierungsort (inländische Wohnadresse, mit der der Teilnehmer registriert ist) einzugehen. Der Registrierungsort stelle einen Anknüpfungspunkt dar, der auf Grund der vorliegenden Daten verlässlich und nachvollziehbar festgestellt werden könne, doch der Gesetzgeber habe sich gegen eine Anknüpfung an den Registrierungsort entschieden. Die Schätzung sei schon aus dem Grund

unzulässig, weil sie sich auf den Registrierungsort stütze, dieser aber nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleichgesetzt werden könne.

Bei den „*Free-Bets*“ handle es sich nicht um ein Entgelt, das der Kunde setze, sondern um eine Quotenveränderung zugunsten des Kunden. Setze der Kunde z.B. 10 Euro, so werde die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von 20 Euro zu berechnen. Dadurch verdopple sich also die Gewinnquote des Kunden, es bleibe bei einer geldwerten Gegenleistung in Höhe von 10 Euro.

9. Beweisaufnahmen durch den Unabhängigen Finanzsenat

Einsicht genommen wurde:

- in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 14.7.2011; - in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen samt Teilnahmebedingungen für Sportwetten vom 12.7.2010 und in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen samt Teilnahmebedingungen für Sportwetten vom 9.2.2011.

- in das Firmenbuch (historische Daten) yyy (gelöscht); X1, Abfrage vom 23.4.2012; en.wikipedia.org/wiki/X2, Abfrage vom 23.4.2012; de.wikipedia.org./wiki/X3, Abfrage vom 23.4.2012;

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

- in die von der Bw. vorgelegten Artikel *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, und

- in den von der Bw. vorgelegten Beschluss des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes, Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10.

- Die Bw. überreichte am 7.7.2012 zur Stellungnahme zum Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat umfangreiches Beilagenmaterial:
<http://de.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Impressum>, Abfrage vom 6.7.2012;

<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage 6.7.2012; Stellungnahme der Bw. gegenüber dem Parteienvertreter vom 4.7.2012 betreffend Geolokalisation über IP-Adresse der Wettkunden, sowie

- in das Rechtsgutachten über die Rechtswahl der gibraltarischen Rechtsanwälte *Triay Stagnetto Neish* vom 30.10.2012

9.1. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 14.7.2011

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 14.7.2011 wurden dem Finanzamt vorgelegt und befinden sich im Bemessungsakt.

Allgemeine Bedingungen, Angebot: Die Bw.

„bietet Sportwette, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnliche Spiele mit „echtem“ Geld an. Für US-User bietet....die Bw....weder Wetten noch Spiele um Echtgeld an. Mit Abgabe der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen, auf die Einsätze platziert werden, bestätigt der User, dass er sich zum Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. der Spielteilnahme nicht in Polen oder den deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg oder Hessen aufhält. Die im Folgenden angeführten Geschäftsbedingungen gelten für Wetten und Spiele mit „echtem“ Geld.“

1. Schadenersatzansprüche des Users gegen die Gesellschaft und/oder deren Erfüllungsgehilfen (z.B. wegen Systemausfällen, fehlerhafter, verzögerter, manipulierter oder missbräuchlicher Datenübertragung) sind ausgeschlossen, soweit sie nicht auf vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten beruhen. Zudem beschränkt sich die Haftung der Gesellschaft auf den Wettbetrag oder den Einsatz 'oder die noch auszuzahlenden Gewinne, je nachdem welcher Betrag höher ist.

2. Die Gesellschaft, übernimmt keine Haftung für Eingabe-, Übertragungs- und/oder Auswertungsfehler. Insbesondere behält sich die Gesellschaft vor, offensichtliche Fehler, insbesondere bei der Eingabe von Wettquoten und/oder bei der Auswertung von Wettergebnissen (z.B. das Verwechseln von Quoten oder von Ergebnissen, Mannschaften, etc.) - auch nachträglich - zu berichtigen oder die betroffenen Wetten für ungültig zu erklären. Des Weiteren übernimmt die Gesellschaft keine Haftung für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Inhalte von Informationsdiensten wie zum Beispiel Ergebnisbenachrichtigungen via E-Mail und SMS sowie sonstige Inhalte.Als Einsatz gilt ausschließlich der von der Gesellschaft bestätigte und aufgezeichnete Betrag.

3. Die Gesellschaft haftet nicht für Schäden, welcher Art auch immer, die durch eine missbräuchliche Nutzung des Kontos entstehen.

4. Die Gesellschaft ist berechtigt, User ohne Angabe von Gründen von der Teilnahme an jeglichen Teilen des Angebots der....Bw.... auszuschließen.

5. Die Gesellschaft weist ausdrücklich darauf hin, dass der Abschluss von Wetten bzw. die Teilnahme an Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlichen Spielen in manchen Staaten gesetzlichen Beschränkungen unterworfen ist und unter Umständen sogar verboten sein kann. Derartige Beschränkungen oder Verbote können auch dann anwendbar sein, wenn die Gesellschaft im Ursprungsland entsprechende Bewilligungen (Wett- bzw. Casino Lizenz) für den Abschluss und die Vermittlung von Wetten erworben hat. Der User nimmt daher zur Kenntnis, dass er - sollte der Abschluss von Wetten oder die Teilnahme an Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlichen Spielen gemäß den

Bestimmungen seines Heimatstaates nicht oder nur unter bestimmten, hier nicht erfüllten Voraussetzungen zulässig sein - die alleinige Verantwortung für allfällige daraus entstehende Nachteile trägt.

6. Der User erklärt mit Abschluss der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen und dem Platzieren von Einsätzen, dass er das nach seiner jeweiligen nationalen Rechtsordnung für die Teilnahme erforderliche Mindestalter erreicht hat. Der User bestätigt mit Abschluss der Wette bzw. der Teilnahme an Spielen und dem Platzieren von Einsätzen weiters, dass er die für den Abschluss des Geschäfts erforderliche Geschäftsfähigkeit besitzt. Im Fall eines Verstoßes gegen diese Bestimmung wird die Gesellschaft das Konto des Users unverzüglich schließen und alle weiteren erforderlichen Maßnahmen veranlassen.

7. Der User ist damit einverstanden, dass die der Gesellschaft im Rahmen der Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlicher Spiele sowie sonstiger Games zur Kenntnis gelangenden personenbezogenen Daten gespeichert und automatisierungsunterstützt verarbeitet werden. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des Punktes "Sicherheit/Datenschutz"....

....10. Bei Verdacht des Wettschachs oder der Manipulation von Spielen ist die Gesellschaft berechtigt, die von ihr gespeicherten Daten (einschließlich Informationen über die mit den Verdächtigungen im Zusammenhang stehenden Wetten) an Sportverbände, Behörden oder sonstige Dritte, die mit der Aufklärung derartiger Verdächtigungen befasst sind, weiterzugeben.....

RECHTSWAHL/ERFÜLLUNGSPORT /GEISTIGES EIGENTUM

1. Die Rechtsbeziehungen zwischen den Usern und der Gesellschaft unterliegen gibraltarischem Recht, unter Ausschluss der Verweisungsnormen des internationalen Privatrechts. Erfüllungsort für sämtliche sich aus diesen Wetten und Spielen sowie aus den diesbezüglichen Einsätzen ergebenden Verpflichtungen ist Gibraltar: Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten aus oder im Zusammenhang mit dem Wett- und Spielabschluss mit Usern ist - soweit gesetzlich zulässig - das für Gibraltar örtlich und sachlich zuständige Gericht.

2. Jeder User anerkennt mit der Registrierung bei der Gesellschaft das ausschließliche (geistige) Eigentum der Gesellschaft an diesen AGB sowie dem dadurch geregelten System....

....5. Die Gesellschaft behält sich das Recht vor, den Inhalt dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen jederzeit abzuändern....

7. Bei Unstimmigkeiten aufgrund der Übersetzung oder Auslegung, gilt die englische Version der Geschäftsbedingungen.

Registrierung/Konto

Registrierung

1. Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot der Gesellschaft ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der User das vorgegebene Anmeldeformular, das nachfolgende Angaben enthält, richtig und vollständig auszufüllen:

Vor- und Nachname; Wohnadresse; E-Mail-Adresse; Geburtsdatum; Geschlecht; Wahl eines Benutzernamens; Wahl eines Passwortes; Wahl einer privaten Frage (diese Frage wird gestellt, bevor Echtgeld ausgezahlt wird oder wenn ein User z. B. sein Passwort vergessen hat und ein neues Passwort beantragt).

2. Die Gesellschaft ist berechtigt, bei unrichtigen Angaben den User von der Teilnahme am Angebot auszuschließen und die Auszahlung eines allfälligen Gewinns zu verweigern. Um die Teilnahmeberechtigung von Personen zu überprüfen, behält sich die Gesellschaft das Recht

vor, Datendienste von Unternehmen in Anspruch zu nehmen, die von Rechtsordnungen und Datenschutzgesetzen innerhalb der EU registriert, lizenziert und geprüft werden. Der User ist verpflichtet, auf Verlangen der Gesellschaft einen ausreichenden Identitätsnachweis vorzulegen (z. B. die Kopie eines Reisepasses, Führerscheins oder Personalausweises) sowie anderer Dokumente, die die vollständige Verifizierung des Kunden ermöglichen (z. B. eine kürzlich ausgestellte Strom-, Wasser- oder Gasrechnung oder einen Bankauszug). Falls kein gültiger Nachweis erbracht wird, kann das Konto gesperrt und die Auszahlung verweigert werden.

3. Nach der erfolgreichen Registrierung wird automatisch ein Konto für den User eröffnet, über das alle Echtgeld-Einsätze und -Gewinne abgewickelt werden.

Konto

1. Jeder User darf nur ein Konto führen. Bereits registrierten Usern ist es untersagt, sich unter Angabe eines anderen Namens oder einer anderen E-Mail-Adresse als Neuuser anzumelden. Wenn die Gesellschaft eine Verbindung zwischen Benutzerkonten herstellen kann, wird davon ausgegangen, dass mehrfache Registrierungen vorliegen, was gegen diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen verstößt....

WETTEN MIT ECHTGELD

Die Teilnahme an Wett- und Spielen mit Echtgeld setzt voraus, dass der User auf sein Konto Echtgeld eingezahlt oder aus einer Marketingaktion ein Guthaben erhalten hat. Wett- bzw. Spieleinsätze können nur dann wirksam abgeschlossen bzw. platziert werden, wenn auf dem Konto des Users ein Guthaben mindestens in der Höhe des Wett- bzw. Spieleinsatzes besteht.

US-User sind von der Teilnahme am Wettangebot ausgeschlossen....

EINZAHLUNGSGARTEN

Die verfügbaren Zahlungsoptionen hängen vom Land und der Währung ab, die Sie bei Ihrer Registrierung gewählt haben. Eine vollständige Liste aller in Ihrem Land, verfügbaren Zahlungsmethoden finden Sie auf der Ein- und Auszahlungsseite auf ...Bw..... Informationen zu Ein- und Auszahlungslimits der in Ihrem Land verfügbaren Zahlungsmethoden und Ihrer Währung finden Sie auf der Ein- und Auszahlungsseite auf....Bw... oder den Optionen Einzahlungen und Auszahlungen in Ihrem Konto....

KONTOGUTHABEN

Der User kann über sein Guthaben auf dem Konto - abzüglich allfälliger Einsätze für laufende Wetten und Spiele - jederzeit verfügen. Gewinne werden dem Konto gutgeschrieben und können zum Abschluss weiterer Wetten bzw. zum Platzieren weiterer Spieleinsätze verwendet werden, auf Wunsch des Users werden Gewinne aber auch zur Gänze oder zum Teil auf ein vom User angegebenes und auf seinen Namen lautendes Bankkonto überwiesen..... Weiters behält sich die Gesellschaft das Recht vor, zur Vorbeugung gegen Kreditkartenbetrug die Einzahlungen des Users zu überprüfen. Zu diesem Zweck kann die Gesellschaft auch die Zusendung von Kopien der verwendeten Kreditkarten einfordern.

GRATIS-WETTGUTHABEN/MARKETINGBONI

1. Allfällige Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft können zunächst nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet, nicht jedoch überwiesen oder ausbezahlt werden.

2. Sämtliche Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft müssen spätestens zwei Monate nach Erhalt auf dem Konto eingelöst und zur Gänze auf eine oder mehrere Wetten platziert werden, da sich die Gesellschaft ansonsten vorbehält, die Bonusgutschriften wieder rückgängig zu machen (zu stornieren, wieder abzubuchen).

3. Sämtliche Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni verbleiben solange bei der Gesellschaft, bis der User das Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben/den Marketingbonus mindestens ein Mal, oder falls in der jeweiligen Aktion angekündigt, auch mehrmals für Wetten oder Spiele eingesetzt hat. Sollte der User vor der Erfüllung dieser Bedingung eine Auszahlung verlangen, so wird diese vor Erfüllung dieser Bedingung nicht durchgeführt....Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und andere Marketingboni der Gesellschaft dürfen ausschließlich immer auf jener Website der Gesellschaft eingelöst und verwendet werden, für die diese ausgegeben wurden. Es ist demnach untersagt, die Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni auf andere von der Gesellschaft angebotenen Produkte zu übertragen.

ABHEBUNGEN

1. Nur Echtgeldgewinne können vom Konto abgehoben werden. Vor der erstmaligen Auszahlung von Echtgeldgewinnen muss sich der User einem Verifizierungsverfahren unterziehen und zu diesem Zweck möglicherweise einen gültigen Identitätsnachweis (z. B. Passkopie, Führerschein oder Personalausweis) sowie andere Dokumente, die eine vollständige Kundenverifizierung ermöglichen (z. B. eine kürzlich ausgestellte Gas-, Wasser- oder Stromrechnung oder einen Kontoauszug) vorlegen...."

9.2. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 12.7.2010

Die Bw. legte diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen im Rahmen des Berufungsverfahrens dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen weichen in für die Wettgebührenfrage nicht wesentlichen Details voneinander ab. Die Unterschiede zu den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 14.7.2011 sind hervorgehoben gekennzeichnet.

Allgemeine Bedingungen, Angebot: Die Bw.

*„bietet Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnliche Spiele mit „echtem“ Geld an. Für US-User bietet....die Bw....weder Wetten noch Spiele um Echtgeld an. Mit Abgabe der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen, auf die Einsätze platziert werden, bestätigt der User, dass er sich zum Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. der Spielteilnahme nicht in Polen oder den deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg, **Nordrheinwestfalen** oder Hessen aufhält. Die im Folgenden angeführten Geschäftsbedingungen gelten für Wetten und Spiele mit „echtem“ Geld.“*

1. Schadenersatzansprüche des Users gegen die Gesellschaft und/oder deren Erfüllungsgehilfen (z.B. wegen Systemausfällen, fehlerhafter, verzögerter, manipulierter oder missbräuchlicher Datenübertragung) sind ausgeschlossen, soweit sie nicht auf vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten beruhen. Zudem beschränkt sich die Haftung der Gesellschaft auf den Wettbetrag oder den Einsatz 'oder die noch auszuzahlenden Gewinne, je nachdem welcher Betrag höher ist.'

2. Die Gesellschaft, übernimmt keine Haftung für Eingabe-, Übertragungs- und/oder Auswertungsfehler. Insbesondere behält sich die Gesellschaft vor, offensichtliche Fehler, insbesondere bei der Eingabe von Wettquoten und/oder bei der Auswertung von Wettergebnissen (z.B. das Verwechseln von Quoten oder von Ergebnissen, Mannschaften, etc.) - auch nachträglich - zu berichtigen oder die betroffenen Wetten für ungültig zu erklären. Des Weiteren übernimmt die Gesellschaft keine Haftung für die Richtigkeit, Vollständigkeit

und Aktualität der Inhalte von Informationsdiensten wie zum Beispiel Ergebnisbenachrichtigungen via E-Mail und SMS sowie sonstige Inhalte.Als Einsatz gilt ausschließlich der von der Gesellschaft bestätigte und aufgezeichnete Betrag.

3. Die Gesellschaft haftet nicht für Schäden, welcher Art auch immer, die durch eine missbräuchliche Nutzung des Kontos entstehen.

4. Die Gesellschaft ist berechtigt, User ohne Angabe von Gründen von der Teilnahme am gesamten Angebot der....Bw.... auszuschließen.

5. Die Gesellschaft weist ausdrücklich darauf hin, dass der Abschluss von Wetten bzw. die Teilnahme an Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlichen Spielen in manchen Staaten gesetzlichen Beschränkungen unterworfen ist und unter Umständen sogar verboten sein kann. Derartige Beschränkungen oder Verbote können auch dann anwendbar sein, wenn die Gesellschaft im Ursprungsland entsprechende Bewilligungen (Wett- bzw. Casino Lizenz) für den Abschluss und die Vermittlung von Wetten erworben hat. Der User nimmt daher zur Kenntnis, dass er - sollte der Abschluss von Wetten oder die Teilnahme an Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlichen Spielen gemäß den Bestimmungen seines Heimatstaates nicht oder nur unter bestimmten, hier nicht erfüllten Voraussetzungen zulässig sein - die alleinige Verantwortung für allfällige daraus entstehende Nachteile trägt.

6. Der User erklärt mit Abschluss der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen und dem Platzieren von Einsätzen, dass er das nach seiner jeweiligen nationalen Rechtsordnung für die Teilnahme erforderliche Mindestalter erreicht hat. Der User bestätigt mit Abschluss der Wette bzw. der Teilnahme an Spielen und dem Platzieren von Einsätzen weiters, dass er die für den Abschluss des Geschäfts erforderliche Geschäftsfähigkeit besitzt. Im Fall eines Verstoßes gegen diese Bestimmung wird die Gesellschaft das Konto des Users unverzüglich schließen und alle weiteren erforderlichen Maßnahmen veranlassen.

7. Der User ist damit einverstanden, dass die der Gesellschaft im Rahmen der Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlicher Spiele sowie sonstiger Games zur Kenntnis gelangenden personenbezogenen Daten gespeichert und automatisierungsunterstützt verarbeitet werden. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des Punktes "Sicherheit/Datenschutz"....

....10. Bei Verdacht des Wettbetrugs oder der Manipulation von Spielen ist die Gesellschaft berechtigt, die von ihr gespeicherten Daten (einschließlich Informationen über die mit den Verdächtigungen im Zusammenhang stehenden Wetten) an Sportverbände, Behörden oder sonstige Dritte, die mit der Aufklärung derartiger Verdächtigungen befasst sind, weiterzugeben.....

RECHTSWAHL/ERFÜLLUNGSPORT /GEISTIGES EIGENTUM

1. Die Rechtsbeziehungen zwischen den Usern und der Gesellschaft unterliegen gibraltarischem Recht, unter Ausschluss der Verweisungsnormen des internationalen Privatrechts. Erfüllungsort für sämtliche sich aus diesen Wetten und Spielen sowie aus den diesbezüglichen Einsätzen ergebenden Verpflichtungen ist Gibraltar: Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten aus oder im Zusammenhang mit dem Wett- und Spielabschluss mit Usern ist - soweit gesetzlich zulässig - das für Gibraltar örtlich und sachlich zuständige Gericht.

2. Jeder User erkennt mit der Registrierung bei der Gesellschaft das ausschließliche (geistige) Eigentum der Gesellschaft an diesen AGB sowie dem dadurch geregelten System....

....5. Die Gesellschaft behält sich das Recht vor, den Inhalt dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen jederzeit abzuändern....

7. Bei Unstimmigkeiten aufgrund der Übersetzung oder Auslegung, gilt die englische Version der Geschäftsbedingungen.

Registrierung/Konto

Registrierung

1. Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot der Gesellschaft ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der User das vorgegebene Anmeldeformular, das nachfolgende Angaben enthält, richtig und vollständig auszufüllen:

Vor- und Nachname; Wohnadresse; E-Mail-Adresse; Geburtsdatum; Geschlecht; Wahl eines Benutzernamens; Wahl eines Passwortes; Wahl einer privaten Frage (diese Frage wird gestellt, bevor Echtgeld ausgezahlt wird oder wenn ein User z. B. sein Passwort vergessen hat und ein neues Passwort beantragt).

2. Die Gesellschaft ist berechtigt, bei unrichtigen Angaben den User von der Teilnahme am Angebot auszuschließen und die Auszahlung eines allfälligen Gewinns zu verweigern. Um die Teilnahmeberechtigung von Personen zu überprüfen, behält sich die Gesellschaft das Recht vor, Datendienste von Unternehmen in Anspruch zu nehmen, die von Rechtsordnungen und Datenschutzgesetzen innerhalb der EU registriert, lizenziert und geprüft werden. Der User ist verpflichtet, auf Verlangen der Gesellschaft **die Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises zu übermitteln (Passkopie, Führerschein, Personalausweis)**, einen ausreichenden Identitätsnachweis vorzulegen (z. B. die Kopie eines Reisepasses, Führerscheins oder Personalausweises) sowie anderer Dokumente, die die vollständige Verifizierung des Kunden ermöglichen (z. B. eine kürzlich ausgestellte Strom-, Wasser- oder Gasrechnung oder einen Bankauszug). Falls kein gültiger Nachweis erbracht wird, kann das Konto gesperrt und die Auszahlung verweigert werden.

3. Nach der erfolgreichen Registrierung wird automatisch ein Konto für den User eröffnet, über das alle Echtgeld-Einsätze und -Gewinne abgewickelt werden.

Konto

~~1. 4. Jeder User darf nur ein Konto führen. Bereits registrierten Usern ist es untersagt, sich unter Angabe eines anderen Namens oder einer anderen E-Mail-Adresse als Neuuser anzumelden. Wenn die Gesellschaft eine Verbindung zwischen Benutzerkonten herstellen kann, wird davon ausgegangen, dass mehrfache Registrierungen vorliegen, was gegen diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen verstößt.... Im Fall des Verstoßes gegen diese Bestimmung ist die Gesellschaft berechtigt, abgeschlossene Wetten zu stornieren und gebuchte Gratis-Guthaben zu streichen....~~

WETTEN MIT ECHTGELD

Die Teilnahme an Wetten und Spielen mit Echtgeld setzt voraus, dass der User auf sein Konto Echtgeld eingezahlt oder aus einer Marketingaktion ein Guthaben erhalten hat. Wetten bzw. Spieleinsätze können nur dann wirksam abgeschlossen bzw. platziert werden, wenn auf dem Konto des Users ein Guthaben mindestens in der Höhe des Wett- bzw. Spieleinsatzes besteht.

US-User sind von der Teilnahme am Wettangebot ausgeschlossen....

EINZAHLUNGSSARTEN

Die verfügbaren Zahlungsoptionen hängen vom Land und der Währung ab, die Sie bei Ihrer Registrierung gewählt haben. Eine vollständige Liste aller in Ihrem Land, verfügbaren Zahlungsmethoden finden Sie auf der Ein- und Auszahlungsseite auf ...Bw.... Informationen zu Ein- und Auszahlungslimits der in Ihrem Land verfügbaren Zahlungsmethoden und Ihrer Währung finden Sie auf der Ein- und Auszahlungsseite auf....Bw... oder den Optionen Einzahlungen und Auszahlungen in Ihrem Konto....

KONTOGUTHABEN

Der User kann über sein Guthaben auf dem Konto - abzüglich allfälliger Einsätze für laufende Wetten und Spiele - jederzeit verfügen. Gewinne werden dem Konto gutgeschrieben und können zum Abschluss weiterer Wetten bzw. zum Platzieren weiterer Spieleinsätze verwendet werden, auf Wunsch des Users werden Gewinne aber auch zur Gänze oder zum Teil auf ein vom User angegebenes und auf seinen Namen lautendes Bankkonto überwiesen.....Weiters behält sich die Gesellschaft das Recht vor, zur Vorbeugung gegen Kreditkartenbetrug die Einzahlungen des Users zu überprüfen. Zu diesem Zweck kann die Gesellschaft auch die Zusendung von Kopien der verwendeten Kreditkarten einfordern.

GRATIS-WETTGUTHABEN/MARKETINGBONI

1. *Allfällige Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft können zunächst nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet, nicht jedoch überwiesen oder ausbezahlt werden.*
2. *Sämtliche Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft müssen spätestens zwei Monate nach Erhalt auf dem Konto eingelöst und zur Gänze auf eine oder mehrere Wetten platziert werden, da sich die Gesellschaft ansonsten vorbehält, die Bonusgutschriften wieder rückgängig zu machen (zu stornieren, wieder abzubuchen).*
3. *Sämtliche Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni verbleiben solange bei der Gesellschaft, bis der User das Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben/den Marketingbonus mindestens ein Mal, oder falls in der jeweiligen Aktion angekündigt, auch mehrmals für Wetten oder Spiele eingesetzt hat. Sollte der User vor der Erfüllung dieser Bedingung eine Auszahlung verlangen, so wird diese vor Erfüllung dieser Bedingung nicht durchgeführt....Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und andere Marketingboni der Gesellschaft dürfen ausschließlich immer auf jener Website der Gesellschaft eingelöst und verwendet werden, für die diese ausgegeben wurden. Es ist demnach untersagt, die Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni auf andere von der Gesellschaft angebotenen Produkte zu übertragen....*

ABHEBUNGEN/AUSZAHLUNG

1. *Nur Echtgeldgewinne können vom Konto abgehoben werden. Vor der erstmaligen Auszahlung von Echtgeldgewinnen muss sich der User einem Verifizierungsverfahren unterziehen und zu diesem Zweck möglicherweise einen gültigen Identitätsnachweis (z. B. Passkopie, Führerschein oder Personalausweis) sowie andere Dokumente, die eine vollständige Kundenverifizierung ermöglichen (z. B. eine kürzlich ausgestellte Gas-, Wasser- oder Stromrechnung oder einen Kontoauszug) vorlegen...." Vor der erstmaligen Auszahlung eines Echtgeld-Guthabens vom Konto hat der User eine vollständige lesbare Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises an die Gesellschaft zu übermitteln. Die Gesellschaft überprüft anhand der Kopie des amtlichen Lichtbildausweises die Übereinstimmung mit den bei der Registrierung angegebenen Daten (insbesondere Namen und Geburtsdatum). Bei Widersprüchen werden die vom User abgeschlossenen Wetten bzw. Spieleinsätze storniert und allfällige Gewinne an den User nicht ausbezahlt....*

9.3. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Fassung vom 9.2.2011

Die Bw. legte diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen im Rahmen des Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen weichen in für die Wettgebührenfrage nicht wesentlichen Details voneinander ab.

Allgemeine Bedingungen, Angebot: Die Bw.

„bietet Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnliche Spiele mit „echtem“ Geld an. Für US-User bietet....die Bw....weder Wetten noch Spiele um Echtgeld an. Mit Abgabe der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen, auf die Einsätze platziert werden, bestätigt der User, dass er sich zum Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. der Spielteilnahme nicht in Polen oder den deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg oder Hessen aufhält. Die im Folgenden angeführten Geschäftsbedingungen gelten für Wetten und Spiele mit „echtem“ Geld.“

1. Schadenersatzansprüche des Users gegen die Gesellschaft und/oder deren Erfüllungsgehilfen (z.B. wegen Systemausfällen, fehlerhafter, verzögerter, manipulierter oder missbräuchlicher Datenübertragung) sind ausgeschlossen, soweit sie nicht auf vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten beruhen. Zudem beschränkt sich die Haftung der Gesellschaft auf den Wettbetrag oder den Einsatz 'oder die noch auszuzahlenden Gewinne, je nachdem welcher Betrag höher ist.
2. Die Gesellschaft, übernimmt keine Haftung für Eingabe-, Übertragungs- und/oder Auswertungsfehler. Insbesondere behält sich die Gesellschaft vor, offensichtliche Fehler, insbesondere bei der Eingabe von Wettquoten und/oder bei der Auswertung von Wettergebnissen (z.B. das Verwechseln von Quoten oder von Ergebnissen, Mannschaften, etc.) - auch nachträglich - zu berichtigen oder die betroffenen Wetten für ungültig zu erklären. Des Weiteren übernimmt die Gesellschaft keine Haftung für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Inhalte von Informationsdiensten wie zum Beispiel Ergebnisbenachrichtigungen via E-Mail und SMS sowie sonstige Inhalte.Als Einsatz gilt ausschließlich der von der Gesellschaft bestätigte und aufgezeichnete Betrag.
3. Die Gesellschaft haftet nicht für Schäden, welcher Art auch immer, die durch eine missbräuchliche Nutzung des Kontos entstehen.
4. Die Gesellschaft ist berechtigt, User ohne Angabe von Gründen von der Teilnahme am gesamten Angebot der...Bw.... auszuschließen.
5. Die Gesellschaft weist ausdrücklich darauf hin, dass der Abschluss von Wetten bzw. die Teilnahme an Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlichen Spielen in manchen Staaten gesetzlichen Beschränkungen unterworfen ist und unter Umständen sogar verboten sein kann. Derartige Beschränkungen oder Verbote können auch dann anwendbar sein, wenn die Gesellschaft im Ursprungsland entsprechende Bewilligungen (Wett- bzw. Casinolizenz) für den Abschluss und die Vermittlung von Wetten erworben hat. Der User nimmt daher zur Kenntnis, dass er - sollte der Abschluss von Wetten oder die Teilnahme an Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlichen Spielen gemäß den Bestimmungen seines Heimatstaates nicht oder nur unter bestimmten, hier nicht erfüllten Voraussetzungen zulässig sein - die alleinige Verantwortung für allfällige daraus entstehende Nachteile trägt....
6. Der User erklärt mit Abschluss der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen und dem Platzieren von Einsätzen, dass er das nach seiner jeweiligen nationalen Rechtsordnung für die Teilnahme erforderliche Mindestalter erreicht hat. Der User bestätigt mit Abschluss der Wette bzw. der Teilnahme an Spielen und dem Platzieren von Einsätzen weiters, dass er die für den Abschluss des Geschäfts erforderliche Geschäftsfähigkeit besitzt. Im Fall eines Verstoßes gegen diese Bestimmung wird die Gesellschaft das Konto des Users unverzüglich schließen und alle weiteren erforderlichen Maßnahmen veranlassen.
7. Der User ist damit einverstanden, dass die der Gesellschaft im Rahmen der Sportwetten, Multiplayer Poker, Casino- und lotterieähnlicher Spiele sowie sonstiger Games zur Kenntnis gelangenden personenbezogenen Daten gespeichert und automatisierungsunterstützt

verarbeitet werden. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des Punktes "Sicherheit/Datenschutz"....

....10. Bei Verdacht des Wettbetrugs oder der Manipulation von Spielen ist die Gesellschaft berechtigt, die von ihr gespeicherten Daten (einschließlich Informationen über die mit den Verdächtigungen im Zusammenhang stehenden Wetten) an Sportverbände, Behörden oder sonstige Dritte, die mit der Aufklärung derartiger Verdächtigungen befasst sind, weiterzugeben.....

RECHTSWAHL/ERFÜLLUNGSORT /GEISTIGES EIGENTUM

1. Die Rechtsbeziehungen zwischen den Usern und der Gesellschaft unterliegen gibraltasischem Recht, unter Ausschluss der Verweisungsnormen des internationalen Privatrechts. Erfüllungsort für sämtliche sich aus diesen Wetten und Spielen sowie aus den diesbezüglichen Einsätzen ergebenden Verpflichtungen ist Gibraltar: Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten aus oder im Zusammenhang mit dem Wett- und Spielabschluss mit Usern ist - soweit gesetzlich zulässig - das für Gibraltar örtlich und sachlich zuständige Gericht.

2. jeder User anerkennt mit der Registrierung bei der Gesellschaft das ausschließliche (geistige) Eigentum der Gesellschaft an diesen AGB sowie dem dadurch geregelten System....

....5. Die Gesellschaft behält sich das Recht vor, den Inhalt dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen jederzeit abzuändern....

7. Bei Unstimmigkeiten aufgrund der Übersetzung oder Auslegung, gilt die englische Version der Geschäftsbedingungen.

Registrierung/Konto

Registrierung

1. Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot der Gesellschaft ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der User das vorgegebene Anmeldeformular, das nachfolgende Angaben enthält, richtig und vollständig auszufüllen:

Vor- und Nachname; Wohnadresse; E-Mail-Adresse; Geburtsdatum; Geschlecht; Wahl eines Benutzernamens; Wahl eines Passwortes; Wahl einer privaten Frage (diese Frage wird gestellt, bevor Echtgeld ausgezahlt wird oder wenn ein User z. B. sein Passwort vergessen hat und ein neues Passwort beantragt).

2. Die Gesellschaft ist berechtigt, bei unrichtigen Angaben den User von der Teilnahme am Angebot auszuschließen und die Auszahlung eines allfälligen Gewinns zu verweigern. ~~Um die Teilnahmeberechtigung von Personen zu überprüfen, behält sich die Gesellschaft das Recht vor, Datendienste von Unternehmen in Anspruch zu nehmen, die von Rechtsordnungen und Datenschutzgesetzen innerhalb der EU registriert, lizenziert und geprüft werden. Der User ist verpflichtet, auf Verlangen der Gesellschaft die Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises zu übermitteln (Passkopie, Führerschein, Personalausweis), einen ausreichenden Identitätsnachweis vorzulegen (z. B. die Kopie eines Reisepasses, Führerscheins oder Personalausweises) sowie anderer Dokumente, die die vollständige Verifizierung des Kunden ermöglichen (z. B. eine kürzlich ausgestellte Strom-, Wasser- oder Gasrechnung oder einen Bankauszug). Falls kein gültiger Nachweis erbracht wird, kann das Konto gesperrt und die Auszahlung verweigert werden.~~

3. Nach der erfolgreichen Registrierung wird automatisch ein Konto für den User eröffnet, über das alle Echtgeld-Einsätze und -Gewinne abgewickelt werden.

Konto

~~4. Jeder User darf nur ein Konto führen. Bereits registrierten Usern ist es untersagt, sich unter Angabe eines anderen Namens oder einer anderen E-Mail-Adresse als Neuuser anzumelden. Wenn die Gesellschaft eine Verbindung zwischen Benutzerkonten herstellen kann, wird davon ausgegangen, dass mehrfache Registrierungen vorliegen, was gegen diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen verstößt.... Im Fall des Verstoßes gegen diese Bestimmung ist die Gesellschaft berechtigt, abgeschlossene Wetten zu stornieren und gebuchte Gratis-Guthaben zu streichen....~~

WETTEN MIT ECHTGELD

Die Teilnahme an Wetten und Spielen mit Echtgeld setzt voraus, dass der User auf sein Konto Echtgeld eingezahlt oder aus einer Marketingaktion ein Guthaben erhalten hat. Wetten bzw. Spieleinsätze können nur dann wirksam abgeschlossen bzw. platziert werden, wenn auf dem Konto des Users ein Guthaben mindestens in der Höhe des Wett- bzw. Spieleinsatzes besteht. US-User sind von der Teilnahme am Wettangebot ausgeschlossen....

EINZAHLUNGSSARTEN

Die verfügbaren Zahlungsoptionen hängen vom Land und der Währung ab, die Sie bei Ihrer Registrierung gewählt haben. Eine vollständige Liste aller in Ihrem Land, verfügbaren Zahlungsmethoden finden Sie auf der Ein- und Auszahlungsseite auf ...Bw.... Informationen zu Ein- und Auszahlungslimits der in Ihrem Land verfügbaren Zahlungsmethoden und Ihrer Währung finden Sie auf der Ein- und Auszahlungsseite auf....Bw... oder den Optionen Einzahlungen und Auszahlungen in Ihrem Konto....

KONTOGUTHABEN

Der User kann über sein Guthaben auf dem Konto - abzüglich allfälliger Einsätze für laufende Wetten und Spiele - jederzeit verfügen. Gewinne werden dem Konto gutgeschrieben und können zum Abschluss weiterer Wetten bzw. zum Platzieren weiterer Spieleinsätze verwendet werden, auf Wunsch des Users werden Gewinne aber auch zur Gänze oder zum Teil auf ein vom User angegebenes und auf seinen Namen lautendes Bankkonto überwiesen....Weiters behält sich die Gesellschaft das Recht vor, zur Vorbeugung gegen Kreditkartenbetrug die Einzahlungen des Users zu überprüfen. Zu diesem Zweck kann die Gesellschaft auch die Zusendung von Kopien der verwendeten Kreditkarten einfordern.

GRATIS-WETTGUTHABEN/MARKETINGBONI

1. Allfällige Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft können zunächst nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet, nicht jedoch überwiesen oder ausbezahlt werden.

2. Sämtliche Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft müssen spätestens zwei Monate nach Erhalt auf dem Konto eingelöst und zur Gänze auf eine oder mehrere Wetten platziert werden, da sich die Gesellschaft ansonsten vorbehält, die Bonusgutschriften wieder rückgängig zu machen (zu stornieren, wieder abzubuchen).

3. Sämtliche Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni verbleiben solange bei der Gesellschaft, bis der User das Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben/den Marketingbonus mindestens ein Mal, oder falls in der jeweiligen Aktion angekündigt, auch mehrmals für Wetten oder Spiele eingesetzt hat. Sollte der User vor der Erfüllung dieser Bedingung eine Auszahlung verlangen, so wird diese vor Erfüllung dieser Bedingung nicht durchgeführt....Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und andere Marketingboni der Gesellschaft dürfen ausschließlich immer auf jener Website der Gesellschaft eingelöst und verwendet werden, für die diese ausgegeben wurden. Es ist demnach untersagt, die Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni auf andere von der Gesellschaft angebotenen Produkte zu übertragen.

ABHEBUNGEN-AUSZAHLUNG

1. Nur Echtgeldgewinne können vom Konto abgehoben werden. Vor der erstmaligen Auszahlung von Echtgeldgewinnen muss sich der User einem Verifizierungsverfahren unterziehen und zu diesem Zweck möglicherweise einen gültigen Identitätsnachweis (z. B. Passkopie, Führerschein oder Personalausweis) sowie andere Dokumente, die eine vollständige Kundenverifizierung ermöglichen (z. B. eine kürzlich ausgestellte Gas-, Wasser- oder Stromrechnung oder einen Kontoauszug) vorlegen...." Vor der erstmaligen Auszahlung eines Echtgeld-Guthabens vom Konto hat der User eine vollständige lesbare Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises an die Gesellschaft zu übermitteln. Die Gesellschaft überprüft anhand der Kopie des amtlichen Lichtbildausweises die Übereinstimmung mit den bei der Registrierung angegebenen Daten (insbesondere Namen und Geburtsdatum). Bei Widersprüchen werden die vom User abgeschlossenen Wetten bzw. Spieleinsätze storniert und allfällige Gewinne an den User nicht ausbezahlt....

9.4. Internetrecherche durch den UFS

9.4.1. Die Person der Bw.

Die Bw. ist aus mehreren Umgründungen hervorgegangen. Sie besteht seit 1997 und in der derzeitigen Rechtsform seit 2011.

9.4.2. IP-Adresse

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

Eine IP-Adresse ist also eine Adresse in Computernetzwerken, sie wird Geräten zugewiesen, welche an das Netz angebunden sind und macht die Geräte so adressierbar und damit

erreichbar. Die IP-Adresse wird verwendet, um Daten von ihrem Absender zum vorgesehenen Empfänger transportieren zu können. Ähnlich der Postanschrift auf einem Briefumschlag werden Datenpakete mit einer IP-Adresse versehen, die den Empfänger eindeutig identifiziert. Aufgrund dieser Adresse können die „Poststellen“, die Router, entscheiden, in welche Richtung das Paket weiter transportiert werden soll. **Im Gegensatz zu Postadressen sind IP-Adressen nicht an einen bestimmten Ort gebunden.**

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

Bei der IP-Adresse handelt es sich bei der heute üblichen Version IPv4 (*Internet Protocol Version 4*) um 4 Byte (32 Bit), die als 4 Dezimalzahlen im Bereich von 0 bis 255 durch einen Punkt getrennt angegeben werden, beispielsweise 66.230.200.100. Bei der neuen Version IPv6 sind dies 16 Byte (128 Bit), die aus 8 durch Doppelpunkt getrennten Blöcken aus je 4 hexadezimalen Ziffern angegeben werden. Man kann sich diese Adressen wie Telefonnummern für Computer mit dem *Domain Name System* (DNS) als automatischem Telefonbuch vorstellen. Das DNS ist eine über viele administrative Bereiche verteilte, hierarchisch strukturierte Datenbank, die einen Übersetzungsmechanismus zur Verfügung stellt. Ein für Menschen gut merkbarer Domänenname zum Beispiel „wikipedia.de“ kann in eine IP-Adresse übersetzt werden. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Internet>, Abfrage vom 13.4.2012). Über das DNS können Namen in IP-Adressen und umgekehrt aufgelöst werden. Der Name www.example.com ergibt zum Beispiel die IPv4-Adresse 208.77.188.166, der Name www.ipv6.uni-muenster.de die IPv6-Adresse 2001:638:500:101:2e0:81ff:fe24:37c6. Die Vergabe von IP-Netzen im Internet wird von der IANA (*Internet Assigned Numbers Authority*), geregelt. Welchem Endkunden oder welcher *Local Internet Registry* eine IP-Adresse bzw. ein Netz zugewiesen wurde, lässt sich über die Whois Datenbanken ermitteln. Für Administratoren gibt es Programme, um die IP-Adresse anzuzeigen und zu konfigurieren, bzw. können IP-Adressen beim Hochfahren des Rechners durch einen entsprechenden Server zugewiesen werden (automatische Konfiguration). Die Adressen können dem Kunden entweder permanent zugewiesen werden oder beim Aufbau der Internetverbindung dynamisch zugeteilt werden. Fest zugewiesene Adressen werden vor allem bei Standortleitungen verwendet oder wenn Server auf der IP-Adresse betrieben werden sollen. Von Dynamischer Adressierung spricht man, wenn einem Host bei jeder neuen Verbindung mit einem Netz eine neue IP-Adresse zugewiesen wird. (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012).

Geolokalisationssoftware wird dazu benutzt, um den Standort von Personen oder Systemen zu ermitteln. Im Internet beispielsweise kann eine IP-Adresse einem Land, einer Organisation und/oder bestimmten Benutzern zugeordnet werden, anschließend kann auf den Standort

geschlossen werden. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geolokalisationssoftware>, Abfrage vom 6.4.2012). Geotargeting ordnet IP-Adressen ihrer geografischen Herkunft zu. IP-Adressen können zwar wegen Verfahren wie dynamischer IP-Vergabe, Proxyservern oder NATs nicht eindeutig einem Internetnutzer zugewiesen werden, jedoch immer einem Besitzer. Ist einmal die Geoposition einer IP-Adresse bekannt, kann man davon ausgehen, dass diese auch Wochen später noch aktuell ist. Da regionale Einwahlknoten häufig einen eigenen festen IP-Addresspool besitzen, funktioniert das Verfahren auch bei dynamischer IP-Vergabe. Mögliche Zielwerte des Geotargetingverfahrens werden mit über 95% auf Stadtbene geschätzt. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012).

9.5. Kurzdarstellung der von der Bw. vorgelegten Literatur

9.5.1. *Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer*

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

Verfahren, mit denen man IP-Adressen einem geografischen Ort zuordnen kann. Geolocation-Verfahren sind überall dort von Bedeutung, wo es um die Herkunft von Internetnutzern geht. Denn damit lässt sich auch ein Ausschluss von Nutzern bewerkstelligen. Wichtig wären solche Verfahren z.B. für das Urheberrecht. Es ist also möglich, Onlineübertragungsrechte, z.B. von größeren Sportveranstaltungen, länderspezifisch zu vermarkten. (*Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3*). Z.B. nutzt PayPal Geolocation-Verfahren, um Onlinezahlungen auf regionale Unstimmigkeiten zu überwachen. Nach den derzeitigen technischen Vorgaben lässt sich die exakte geografische Position der einzelnen Nutzer nicht herausfinden. (*Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 4*). Ferner ergeben sich Probleme daraus, dass die Lokalisation anhand der IP-Adresse mit relativ wenig Aufwand umgangen werden kann. Aus juristischem Blickwinkel betrachtet, scheint es so, dass Geolocation keine tauglichen Ergebnisse liefern kann, an welche weitreichende Folgen geknüpft werden können. (*Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 6*).

10.5.2. *TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009;* Alle

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

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

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

„In vergleichbarer Weise bestimmt der neue Glücksspielstaatsvertrag in § 25 VI Nr. 4 nur Ausnahmegenehmigungen für Lotterien im Internet: „Durch Lokalisierung nach dem Stand der Technik wird sichergestellt, dass nur Personen teilnehmen können, die sich im Geltungsbereich der Erlaubnis aufhalten.“ Eine derartige Verfügung hängt...unter anderem davon ab, ob dem Betreiber eines solchen Angebotes eine zumutbare Handlung abverlangt wird. Denn nur wenn es dem Betreiber tatsächlich technisch möglich und zumutbar ist, den geographischen Standort des anfragenden Nutzers zuverlässig zu ermitteln, kann ihm eine entsprechende Handlung auferlegt werden; Dies bringt § 25 VI Nr. 4 GlücksspielStV zum Ausdruck, indem auf den "Stand der Technik" abgestellt wird. Kann der Betreiber nicht zuverlässig den Standort ermitteln, droht zudem der Ausschluss von Nutzern, an die an sich in

zulässiger Weise Sportwetten oder Glücksspiele vermittelt werden dürften, da sie sich in dem Bundesland aufhalten, für die eine Konzession erteilt wurde....Im Vordergrund derartiger Untersagungsverfügungen aus anderen Bundesländern steht daher allein der Schutz des jeweiligen länderspezifischen Wettmonopols, dem abgesehen von allen verfassungsrechtlichen Bedenken aber kein vergleichbarer Rang wie dem generellen Schutz vor der Spielsucht zukommt. Die Auferlegung von technischen Maßnahmen zur Ermittlung des geographischen Standortes bedarf daher bei einer hohen Ungenauigkeit der Treffer und daraus folgenden Einbußen für den Sport- bzw. Glücksspielveranstalter einer entsprechenden sachlichen Rechtfertigung, an die hohe Maßstäbe anzulegen sind. Vor diesem Hintergrund und im Lichte der Zweifel an der Genauigkeit von Geolocation Methoden sind die zwischenzeitlich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen einzuordnen...."

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

9.5.5. Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.

„....Unter das Besteuerungsregime Österreichs fallen alle Sachverhalte, die Tatbestände [des Glücksspielgesetzes](#) bzw. des Gebührengesetz verwirklichen....Gemäß [§ 57 Abs. 2 GSpG](#) unterliegen Ausspielungen gemäß [§ 12a GSpG](#) (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt einer Glücksspielabgabe von 40 vH der Jahresbruttospielerlöne. [§ 57 Abs. 2 GSpG](#) normiert daher ausdrücklich, dass Ausspielungen der Abgabe unterliegen, wenn die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Damit wird klargestellt, dass für die Verwirklichung der Abgabenschuld eine Ausspielung nicht im Inland stattfinden muss, es reicht die Teilnahme vom Inland aus. Teilnahme vom Inland aus bedeutet, **dass sich der Teilnehmer im Inland befindet**, welche Nationalität oder welche Postadresse der Teilnehmer hat und über welchen Server er teilnimmt ist irrelevant. D.h. auch ein ausländischer Spieler auf der Durchreise nimmt von Inland aus teil. Würden solche Kriterien wie Nationalität, Wohnadresse, usw. eine Rolle spielen wäre dies geradezu eine Aufforderung zur missbräuchlichen Gestaltung. Gleches gilt auch für § 33 TP 17 Abs. 2 GebG.....Das Gebührengesetz trifft keine Regelung darüber von wen der Einsatz geleistet werden muss, damit eine nach [§ 33 TP 17 Abs. 1 GebG](#) gebührenpflichtige Wette vorliegt. Von wem wirtschaftlich daher der Einsatz stammt ist daher nicht von Bedeutung. Auch ein von Unternehmen ausgegebener Gutschein stellt daher einen Einsatz dar....."

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

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

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

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

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

10. Verfahrensablauf vor dem Unabhängigen Finanzsenat

10.1. Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 2.5.2012 und die Stellungnahmen

Der Unabhängige Finanzsenat überreichte sowohl der Bw. als auch dem Finanzamt den Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 2.5.2012 in welchem eine Teilstattgabe projektiert und mitgeteilt wurde, wie sich die Sach- und Rechtslage für die Referentin unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat darstellte, mit der Möglichkeit zur Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten ab Zustellung. Weiters wurde die Bw. gebeten, innerhalb dieser Frist 1. die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw., die zum 1.1.2011 galten, und 2. die Teilnahmebedingungen für Sportwetten, die das Zustandekommen des Wettvertrages regeln, zu übersenden.

Das Finanzamt nahm zum Vorhalt am 30.5.2012 auszugsweise wie Folgt Stellung:

„Das Finanzamt vertrat schon bisher die Meinung, dass die gegenständlichen Wetten gebührenpflichtig sind.

Bezüglich der Ausführungen betreffend der Wahl der Schätzungsmethode wird seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Sowohl die von dem Finanzamt als auch die vom UFS gewählte Methode stellen zur Schätzung geeignete Methoden dar, wobei die vom UFS gewählte Methode den tatsächlichen Gegebenheiten – der tatsächlichen Bemessungsgrundlage – näher kommen wird.

Hinsichtlich der beabsichtigten Entscheidung bestehen seitens des Finanzamtes daher keine Einwendungen.“

Die Bw. überreichte am 7.7.2012 dazu eine Ergänzende Stellungnahme mit umfangreichem Beilagenmaterial.

I. Vorbemerkung: Die Bw. habe bereits dargelegt, dass die gesetzlichen Grundlagen verfassungswidrig seien. In verfassungskonformer Interpretation sei dieser Aspekt auch vom UFS mit zu berücksichtigen. Es sei auch auf einfachgesetzlicher Grundlage der Berufung Folge zu geben und die Wettgebühren mit Null festzusetzen.

II. Geolokalisation: (2) Der angeführte Artikel auf der Webseite von Wikipedia zum Thema Geotargeting sei keine geeignete Grundlage zur Sachverhaltsfeststellung im gegenständlichen Verfahren, da es auf Grund der offenen Struktur von Wikipedia und der häufigen Änderungen der Inhalte zu Angaben komme, die zu hinterfragen seien. Vielmehr ergebe sich aus der von der Bw. vorgelegten Fachliteratur eindeutig, dass aus juristischem Blickwinkel betrachtet *Geolocation* keine tauglichen Ergebnisse liefern könne.

II. (4) Die Bw. habe außerdem bereits in der Berufung auf besondere Problembereiche des POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up Internet Connection*, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, Einwahlknoten usw. hingewiesen. Alle diese Bereiche seien im Vorhalt im Wesentlichen unberücksichtigt geblieben, würden aber unterstreichen, welche große Ungenauigkeit und Unsicherheit mit der Geolokalisation verbunden sei. Eine Teilnahme vom Inland sei durch Geolokalisierung nicht in einer verlässlichen und nachvollziehbaren Weise festzustellen.

III. Keine Entnahme von Informationen aus den IP-Adressen der Wettteilnehmer (3): Der im Vorhalt festgestellte Sachverhalt, wonach es der Bw. aus den IP-Adressen jedenfalls möglich sein sollte, zu entnehmen, ob es sich um eine österreichische oder um eine ausländische IP-Adresse handle, sei aus Gründen des Speicherverbots und der Löschungsverpflichtung gemäß § 99 Abs. 1 Telekommunikationsgesetz (TKG) nicht zutreffend.

IV. Keine Offenlegungsverpflichtung, von wo die Teilnahme erfolgt (1): Der Vorschlag des Finanzamtes, der Anbieter könne jedem Spiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorschalten, bei dem vom Kunden bekannt gegeben werden müsse, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolge, stelle nicht nur einen unzulässigen Eingriff in das Privat- und Familienleben dar, es verstöße auch gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen. (2) Dies verstöße auch gegen Art. 8 MRK, weil sie einen Eingriff in das Privatleben nach sich ziehe. Es brauche kein Bürger ohne triftigen Grund Einblicke zu gewähren, welchem Zeitvertreib er nachgehe und insbesondere wo er seine Zeit verbringe. Die Verpflichtung, den Aufenthalt des Steuerpflichtigen für die Behörde festzuhalten und dieser bekannt zu geben, laufe darauf hinaus, dass sich der Staat systematisch die Gelegenheit zur Kenntnisnahme der betreffenden Vorgänge des Privatlebens verschaffe. Als Unterstützung des Vorbringens führte die Bw. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes VfGH 14.3.1991, [G 148/90](#) ua. an. (3) Ein solches

Vorgehen würde den jeweiligen Nutzer geradezu animieren, unrichtige Angaben über seinen Aufenthaltsort zu machen.

V. Abschluss des Rechtsgeschäfts Wette in Gibraltar: Die Bw. habe ihren Sitz in Gibraltar und sämtliche rechtlichen Verhältnisse zwischen dem Wettanbieter und dem Kunden unterlägen auch gemäß AGB dem Recht von Gibraltar. Dadurch, dass das Rechtsgeschäft mittels Realannahme abgeschlossen werde, komme der Wettvertrag am Sitz des Unternehmens, nämlich in Gibraltar zustande.

VI. Fehlende Berechtigung der Schätzung durch das Finanzamt (1): Da die Teilnahme vom Inland Tatbestandsmerkmal und nicht Bemessungsgrundlage sei, könne die Teilnahme vom Inland aus nicht geschätzt werden. (5) Weiters bestehe für die Wettgebühr keine Verordnungsermächtigung wie bei der Bestandvertragsgebühr (Betriebskosten). Bei der Bestandvertragsgebühr entstehe eine Gebühr immer dem Grunde nach, lediglich die Höhe der Betriebskosten werden geschätzt, im gegenständlichen Fall sei aber nicht bekannt, ob die Wette im Inland oder vom Inland aus abgeschlossen worden sei und dieser Sachverhalt sei einer Schätzung nicht zugänglich.

Die *Free Bets* seien Preisnachlässe, die keine Gegenleistung darstellten und auch bei der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen seien.

Anlässlich der Terminabstimmung für die mündliche Senatsverhandlung teilte die Bw. am 24.9.2012 mit, dass zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat noch ein Gutachten zur Frage des Abschlusses von *Online*-Wetten in Gibraltar erstellt werden wird. Dieses von der Bw. in Auftrag gegebene Rechtsgutachten langte beim Unabhängigen Finanzsenat am 8.11.2012 ein.

10.2. Rechtsgutachten über die Rechtswahl der gibraltarischen Rechtsanwälte *Triay Stagnetto Neish*

Das Rechtsgutachten wurde im Hinblick auf das zum Zeitpunkt seiner Verfassung geltende Recht von Gibraltar, wie es von den Gerichten in Gibraltar angewendet wird abgegeben.

Aufgrund der Geschäftsbedingungen lautete die zugrundeliegende Auffassung:

- (a) Personen, die eine Wette bei einem Unternehmen der Bw.-Gruppe abschließen, müssen vor Abschluss einer Wette und Registrierung als User den Registrierungsprozess über die Website des jeweiligen Unternehmens vollständig durchlaufen.
- (b) Um den Registrierungsprozess vollständig zu durchlaufen, müssen die User bestätigen, dass sie die Allgemeinen Geschäftsbedingungen des jeweiligen Unternehmens gelesen und akzeptiert haben.

(c) Zu allen relevanten Zeiten und für alle User gilt, dass die Allgemeinen Geschäftsbedingungen auf den Websites der Bw.-Gruppe die User zu den Geschäftsbedingungen weiterleiten und einen Hyperlink zu diesen enthalten oder enthielten.

Das Rechtsgutachten kommt zu dem Schluss, dass die Wettdienstleistungen der Bw. im Fernabsatz mit elektronischen Mitteln auf Einzelanfrage des Empfängers der Leistung erbracht werden, was unter die Definition der „Dienstleistung für die Informationsgesellschaft“ im Sinne des E-Commercegesetzes 2001 fällt. Die Bw. bedient sich zur Erbringung der Wettdienstleistungen ihres fixen und fortdauernden Betriebs in Gibraltar, wo sich ihre Zentrale und ihre für das Tagesgeschäft im Glücksspiel operative Einheit befindet. Der Erfüllungsort jeden Vertrags zwischen der Bw. und einem User, dessen integrierender Bestandteil die Geschäftsbedingungen sind, ist Gibraltar.

10.3. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Zu Beginn der am 12. November 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde den Parteien (die Bw. ist persönlich nicht erschienen, sondern war anwaltlich vertreten) und Beisitzern eine Darstellung des Sachverhaltes, des bisherigen Verfahrensablaufes und der Rechtsmeinung der Referentin unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung und der Senatsentscheidung ausgehändigt und ergänzend ausgeführt:

Die Bw. verwies auf ihr bisheriges Vorbringen und führte nochmals aus, dass "Teilnahme vom Inland aus" weder über den Wohnsitz des Users, noch über die IP-Adresse feststellbar sei. Auch auf einfachgesetzlicher Ebene sei die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes nicht feststellbar und wäre daher eine Bemessungsgrundlage für die gegenständlichen Wettgebühren nicht feststellbar und diese daher mit Null festzusetzen. Viele Sportwetten, wie z.B. anlässlich des Spiels Leverkusen gegen Rapid würden nicht vor dem Computer sitzend, sondern mit Handys vor Ort abgeschlossen werden. Nicht jede IP-Adresse sei auf einen Besitzer registriert. "Registrierung Punkt 2." in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen dürfte deshalb geändert worden sein, da man von einer einheitlichen Version der Bedingungen ausgehen wollte, da Verschmelzungen in der Unternehmensgruppe stattfanden, aber genaueres sei nicht bekannt.

Zum festgestellten Sachverhalt (Pkt. 11 der Beilage) hielt die Bw. fest, dass die IP-Adresse dem Access-provider und nicht primär dem einzelnen User zugeordnet sei. Die IP-Adresse gäbe daher in einer Vielzahl der Fälle keine verlässliche Auskunft darüber, ob die Teilnahme vom In- oder Ausland erfolgt. Hoeren (MMR 2007, 6) habe daher auch festgehalten, dass die Geolokalisation aus juristischem Blickwinkel betrachtet, keine tauglichen Ergebnisse liefern könne. Die in Wikipedia angeführte Schätzgenauigkeit von 95% beziehe sich nur auf die Stadtebene. Die Ungenauigkeit sei im ländlichen Bereich und bei mobilen Geräten wesentlich höher.

Zu Seite 29 der Beilage "Sachverhalt" hielt die Bw. fest, dass die Mehrzahl der User nicht über eine statische IP-Adresse verfüge. Wenn im vorgeschlagenen festgestellten Sachverhalt Seite 3 (Punkt 11 der Beilage) oben auf die Zuordnung der IP-Adresse der Wettteilnehmer Bezug genommen werde, sei dies nur auf die Zuordnung der IP-Adresse der Internetprovider aber nicht auf die Wettteilnehmer selbst zu beziehen.

Zu Seite 13 der Beilage führte die Bw. ergänzend aus: bei Wettausschluss von US-Usern handle es sich um eine Negativaussage. Der User bestätige lediglich, dass er sich nicht in den USA aufhalte. Wenn man allerdings, wie auf Seite 16 vorgeschlagen, fragen würde, ob er sich in Österreich aufhalte, wäre dies eine Positivaussage, mit der der Aufenthaltsort des Users im Inland festgelegt werde. Dies unterscheide den Ausschluss von US-Teilnehmern wesentlich im Sinne des Art. 8 MRK von der Positivaussage, dass sich ein User im Inland aufhalte. Die Löschung der Verkehrsdaten, als auch der IP-Adresse sei nach TKG verpflichtend. Die Erfassung des Aufenthaltsortes des Users über einen Umweg, also durch Nachfrage wäre eine Umgehung dieser gesetzlichen Schutzmechanismen. [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) verlange daher tatsächlich sachverhaltsmäßig und rechtlich Unmögliches, da die Teilnahme vom Inland aus gesetzeskonform nicht mit der notwendigen Sicherheit festgestellt werden könne. Die Bw. gehe davon aus, dass in der Vielzahl der Fälle keine korrekte Angabe gemacht würde. Auf die Frage von Frau HR Mag. Rauhofer: „Hat die Vorgangsweise des sich Nichthaftens in bestimmten Ländern bisher funktioniert oder gaben, so wie Sie dies in der Stellungnahme vom 7.7.2012 befürchteten, viele User eine „Falschmeldung“ ab, so dass Sie diese Vorgangsweise wieder ändern mussten? Haben Sie Erfahrungswerte?“ antwortete die Bw.: „Die Spielverbote stehen auf sehr wackligen Beinen. Erfahrungswerte haben wir keine. In Deutschland wird die strafrechtliche Verfolgung von illegalem Glücksspiel eingeschränkt vollzogen.“

Die Bw. brachte weiters vor, dass aufgrund der Gebührenbelastung nach [§ 33 TP 17 GebG](#) Wettquoten für Teilnehmer aus Österreich auch schlechter seien als jene für ausländische Teilnehmer, da bei ihnen die Gebühr abgezogen werden müsste, weil die Gebührenbelastung eingepreist sei. Doch derzeit werde das nicht vollzogen, da nicht gefragt werde, ob der Wettteilnehmer sich im Zeitpunkt der Teilnahme im Inland befindet.

Die Bw. ergänzte, dass sich der hier vorliegende Fall von den Bestandvertragsgebühren, in dem auf Seite 16 zitierten Erk des VfGH dadurch unterscheide, da zur Entrichtung der Gebühr bei Wettbussen nach [§ 28 Abs. 3 GebG](#) nur der Wettanbieter bzw. Vermittler, nicht aber auch der Wettteilnehmer verpflichtet sei. Es mag daher bei der Bestandvertragsgebühr sachlich gerechtfertigt sein, die Daten des Gebührenschuldners zu erfassen und bekannt zu geben, nicht aber bei der Wettgebühr.

Das Finanzamt replizierte darauf, dass eine mit der Bestandvertragsgebühr vergleichbare Situation vorliege, denn der Wettteilnehmer sei zwar nicht Schuldner, aber gemäß [§ 30 GebG](#) Haftender.

Die Bw. beantragte eine Festsetzung mit Null, da der Tatbestand einer Schätzung nicht zugänglich sei. Die Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes sei nicht schätzbar, es könne nicht geschätzt werden, dass ein Bestandvertrag abgeschlossen wird. Und genau dies liege bei der Wettgebühr vor.

Das Finanzamt replizierte darauf, dass bekannt sei, dass ein Rechtsgeschäft abgeschlossen worden sei, nur nicht wie viele, und das könne geschätzt werden. Auch bei der Umsatzsteuer werde beim Würstelstand von der Fluktuation der Käufer geschätzt.

Die Bw. brachte zum Streitpunkt Free-Bets vor: Die Gutscheine würden von der Bw. hingegaben werden, z.B. zum Geburtstag des Users, oder um einen neuen User zu gewinnen. Es handle sich um Naturalrabatte. Die Bw. kalkuliere brutto, das heißt Wetteinsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne und von dem was übrig bleibt, seien maximal 1% die Gutscheine. Der Einsatz könne immer nur vom Wettteilnehmer, allenfalls auch von einem Dritten stammen, niemals aber vom Wettanbieter selbst. Der Wettteilnehmer könne über Free-Bets nicht frei verfügen, er könne diese beispielsweise nicht abheben oder auf andere Spielbereiche übertragen. Sie stellten daher auch keinen Geldwert dar, sondern lediglich eine Veränderung

der Gewinnchance zugunsten des Users. Der Einsatz, den der Spieler tatsächlich in "Echtgeld" erbringe, werde ohnedies bei einer Teilnahme vom Inland aus der Gebühr unterworfen.

Das Finanzamt replizierte darauf, dass es vergleichbare Rechtsgebiete gäbe, so auch § 2 *GSpG*. Der Einsatz könne demnach von einer anderen Person als dem Spieler stammen, somit auch vom Wettanbieter und verwies auf die Rechtsprechung zu § 168 *StGB*, wonach auch ein Freispiel als Gewinn angesehen wird.

Die Bw. entgegnete, dass § 2 *GSpG* und § 168 *StGB* dem Schutz von Spielern und nicht der Ermittlung und Festsetzung von Gebühren diene, dass es sich beim Wetteinsatz gemäß § 33 TP 17 *GebG* nur um eine tatsächliche geldwerte Leistung des Spielers handeln könne, das ergibt sich auch aus dem dort genannten Prozentsatz von 2 vH. Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 *GebG* seien lediglich Wetten, die nicht dem *GSpG* unterliegen, gebührenpflichtig und das *GSpG* sei daher nicht maßgeblich.

Das Finanzamt replizierte darauf, dass § 2 *GSpG* nicht lediglich eine Bestimmung für den Spielerschutz sei, sondern definiere, wann eine Ausspielung vorliegt und diese Ausspielung sehr wohl einer Steuer, nämlich §§ 57ff *GSpG* unterzogen wird. Wenn der Gesetzgeber in vergleichbaren Rechtsmaterien gleiche Begriffe verwendet, seien diese gleich auszulegen.

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung mit Teilstattgabe hinsichtlich der Höhe (iSd Vorhaltes des UFS).

Die Bw. beantragte die Stattgabe der Berufung mit Festsetzung der Wettgebühren mit Null.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

11. Festgestellter Sachverhalt

Die Bw. ist nach eigener Beschreibung ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und -spiele mit Sitz in Gibraltar und Betreiber der Plattform X, über die im Internet Sportwetten und Spiele angeboten werden. Die Bw. ist aus mehreren Umgründungen hervorgegangen. Sie besteht seit 1997 und in der derzeitigen Rechtsform seit 2011. Nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Fassung vom 12.7.2010 (nahezu gleich lautend vom 9.2.2011 und 14.7.2011) bietet die Bw. Online Sportwette, Multiplayer Poker, casino- und lotterieähnliche Spiele mit „echtem“ Geld an. Im ersten Absatz betreffend Allgemeine Bedingungen, Angebot, ist eine Passage enthalten, worin der User mit den Allgemeinen Geschäftsbedingungen bestätigt, dass er sich im Zeitpunkt der Wettabgabe nicht (Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Fassung vom 14.7.2011 nicht in Polen) in den ausdrücklich genannten deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg, Nordrheinwestfalen oder Hessen aufhält. Die Bw. hat nach ihrer eigenen Aussage keine Erfahrungswerte, ob diesbezüglich „Falschmeldungen“ gemacht wurden. (Mündliche Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012).

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen sehen auch vor, dass jedes Mal, wenn der Wetteilnehmer (User) eine Wette abschließt, er die aktuelle Version der Allgemeinen

Geschäftsbedingungen akzeptiert und damit einverstanden ist, sie zu befolgen. (Punkt Rechtswahl/Erfüllungsort/Geistiges Eigentum, 6.). Laut Punkt Haftung/Datenverarbeitung, 6. erklärt der User mit Abschluss der Wette bzw. mit der Teilnahme an den Spielen und dem Platzieren von Einsätzen, dass er das erforderliche Mindestalter seiner nationalen Rechtsordnung erreicht hat und dass er geschäftsfähig ist.

Wie die Teilnahme an den Wetten, d.h. der Wettvertrag, zustande kommt, ist in den Allgemeinen Bedingungen nicht enthalten.

Voraussetzung für die Teilnahme an den Wetten und Spielen ist die Registrierung als User. Anlässlich der Registrierung hat der Wettteilnehmer der Bw. seine Wohnadresse bekannt zu geben. Die Registrierung erfolgt über ein Anmeldeformular. Im Anmeldeformular sind Vor- und Nachname, Wohnadresse, E-Mail-Adresse, Geburtsdatum, Geschlecht usw. auszufüllen. (Registrierung 1.). Die Bw. behält sich das Recht vor, diese Daten zu überprüfen, sie kann vom User auch einen Identitätsnachweis, eine kürzlich ausgestellte Strom-, Wasser- oder Gasrechnung oder einen Bankauszug zum Nachweis seiner Daten verlangen. (Registrierung 2.). Nach der erfolgten Registrierung wird automatisch ein Konto für den User eröffnet, über das alle Echtgeld-Einsätze und –Gewinne abgewickelt werden. (Registrierung, 3.). Jeder User darf nur ein Konto führen. (Konto, 1.). Nach Punkt Rechtswahl/Erfüllungsort/Geistiges Eigentum, 1., unterliegen die Rechtsbeziehungen zwischen den Vertragsteilen gibraltesischem Recht, Erfüllungsort für sämtliche sich aus diesen Wetten und Spielen sowie aus den diesbezüglichen Einsätzen ergebenden Verpflichtungen ist Gibraltar. (Rechtsgutachten über die Rechtswahl der gibraltarischen Rechtsanwälte *Triay Stagnetto Neish* vom 30.10.2012).

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

Viele Sportwetten werden nicht nur über Computer, sondern, wie z.B. anlässlich des Spiels Leverkusen gegen Rapid, mit Handys vor Ort abgeschlossen. (Mündliche Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012).

Nach ziemlich einhelliger Literaturmeinung können die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden. Manche Meinungen sprechen von 95%iger Sicherheit für den Stadtbereich (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012). TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009 meint, dass selbst die Genauigkeit von IP-Geolokationsdienstleistungen schwankt und nicht vorhersagbar ist, und der Autor Backu, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90, kommt zu dem Schluss, dass die Lokalisierung von Nutzern im Internet alleine anhand von IP-Nummern keine allzu genauen, aber für manche Zwecke ausreichende Ergebnisse liefert. Aus dem Verfahren vor dem Finanzamt ergab sich, dass die Bw. aus den IP-Adressen der Wettteilnehmer jedenfalls entnehmen kann, ob es sich um eine österreichische oder um eine ausländische IP-Adresse handelt.

Die Gratis-Wettguthaben/Marketingboni der Bw. werden z.B. zum Geburtstag eines Users hingegeben oder um neue User zu gewinnen. Die Gratis-Wettguthaben/Marketingboni der Bw. können nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet werden, der Wettteilnehmer kann sie nicht abheben oder auf andere Spielbereiche übertragen und sie müssen innerhalb einer bestimmten Frist aufgebraucht werden. (Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Fassung vom 12.7.2010, Gratis-Wettguthaben/Marketingboni 1., 2., mündliche Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012).

12. Gesetzliche Grundlagen

12.1. Allgemeine Bestimmungen

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

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

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

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

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

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

- a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder
- b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt; im übrigen
2. Wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder
- a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland oder
- b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen."

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

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

12.2. „Wettgebühr“

„Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung des noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird: Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem [GSpG](#) unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des [§ 2 Abs. 2 GSpG](#) ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH. Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) gilt eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.“

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

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

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

13. Die Wette im bürgerlichen Recht als Voraussetzung der Anwendung des [§ 33 TP 17 GebG](#)

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

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

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

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

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

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

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

Das [ABGB](#) fasst unter dem Oberbegriff Glücksverträge verschiedenartiges zusammen: (zivilrecht.online <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap12>, Abfrage vom 5. 11. 2008). Verfolgt ein Glücksvertrag ausschließlich den Zweck, einen Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand abhängig sein zu lassen (Wette, Spiel, Los) spricht man von einem Glücksvertrag ieS. (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum [ABGB](#), Band 2², zu §§ 1267-1274, Rz 5). Verfolgt ein Glücksvertrag neben dem Zweck, einen Gewinn oder Verlust mit einem Wagnis zu verbinden, auch noch einen anderen Zweck (z.B. die Versorgung des Vertragspartners; die Übernahme einer dem Vertragspartner drohenden Gefahr), spricht man von Glücksverträgen iW³, (*Wolff in Klang* 982), dazu gehören Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträge (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6). Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand die Hoffnung eines Vorteiles ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereitelter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff in Klang*², V, 982). Den Glücksvertrag kennzeichnet die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab. (*Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1). Gegenstand der Glücksverträge ist die Hoffnung einer bedingten Leistung. (*Wolff in Klang*², V, 984 zu [§ 1269 ABGB](#)).

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

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

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

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

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

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

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

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

14. IP-Adresse: [§ 33 TP 17 GebG](#) (Wettgebühr) ist nicht nach technischen Kriterien textiert

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

Internetortung (Geolokalisierung) nicht in einer verlässlichen und nachvollziehbaren Weise festzustellen sei und betonte in der ergänzenden Stellungnahme vom 7.7.2012, dass im Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vom 2.5.2012 besondere Problembereiche des POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up Internet Connection*, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, Einwahlknoten im Wesentlichen unberücksichtigt geblieben seien. Diese würden aber unterstreichen, welche große Ungenauigkeit und Unsicherheit mit der Geolokalisierung verbunden sei.

Der UFS stellte fest, dass nach ziemlich einhelliger Literaturmeinung die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden können. Manche Meinungen sprechen von 95%iger Sicherheit für den Stadtbereich

(<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012). TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009 meint, dass selbst die Genauigkeit von IP-Geolokationsdienstleistungen schwankt und nicht vorhersagbar ist, und der Autor Backu, Geolokalisierung und Datenschutz, ITRB 2009, 90, kommt zu dem Schluss, dass die Lokalisierung von Nutzern im Internet alleine anhand von IP-Nummern keine allzu genauen, aber für manche Zwecke ausreichende Ergebnisse liefert. Der UFS hält der Bw. entgegen, dass in dem von ihr zitierten Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes nach den technischen Möglichkeiten eine Selektierung nach Nationalstaaten möglich wäre. Da sich der UFS den Literatur- und Wikipediameinungen anschließt, dass ein Vertragsteilnehmer mit Hilfe der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geographisch lokalisiert werden kann, erübrigt sich ein näheres Eingehen darauf.

Aus der gesamten Textierung des [§ 33 TP 17 GebG](#) sind Begriffe wie „POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up Internet Connection*, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, und Einwahlknoten“ jedenfalls nicht zu entnehmen. Abgesehen davon, soll – auch wenn die Bw. die technischen Begriffe lediglich aufzählt, aber nicht ausführt, worin das Problem konkret liegt – darauf sicherheitshalber kurz eingegangen werden. Im Zusammenhang mit der vorliegenden Frage, welche technischen Möglichkeiten der Feststellung es gibt, ob bei Abschluss von *Online*-Rechtsgeschäften sich ein Vertragspartner im Inland oder im Ausland aufgehalten hat:

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

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

Der Bw. wird insoweit Recht gegeben, dass [§ 33 TP 17 GebG](#) in Bezug auf die Begriffe „Inland/Ausland“ nicht spezifiziert, ob auf eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist. [§ 33 TP 17 GebG](#) ist nicht nach technischen Kriterien textiert. Fraglich ist nach Ansicht der Bw., ob die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ nach technischen Kriterien (IP-Adresse, usw.) oder als Ort zu verstehen ist. Der Begriff „Ort“ steht für eine Menge von Punkten die durch bestimmte geometrische Eigenschaften gekennzeichnet sind, für Verwaltungseinheit, geographische Position, Wohnstelle, Koordinaten, bestimmte geographische Objekte (<http://de.wikipedia.org/wiki/Ort>).

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

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

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

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

15.1. Inland- bzw. Auslandsbegriff im allgemeinen Gebührenauslöstatbestand des § 16 GebG

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

Gegenstand der Gebühr ist nicht die Urkunde, sondern das Rechtsgeschäft (VwGH 17.2.1966, 987/65; VwGH 22.6.1972, [1086/71](#)). Liegt ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft vor, so ist die Errichtung einer Urkunde Voraussetzung der Gebührenpflicht. (*Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B II 1a*). Da der Gebührentatbestand des [§ 15 Abs. 1 GebG](#) so formuliert ist, dass nach dieser Bestimmung sämtliche, wo immer auf der Welt errichtete Urkunden über Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig sein würden, hat der Gesetzgeber ergänzend in § 16 gewisse Inlandsbeziehungen als Voraussetzung der Gebührenpflicht normiert. (*Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV; Fellner, Kommentar zu Gebührengesetz, § 16, Tz 9*). Das Gebührengesetz bindet formell an einen Beurkundungsort im Inland an und erfasst Auslandsbeurkundungen nicht, sofern nicht der Tatbestand des [§ 16 Abs. 2 GebG](#) erfüllt ist. Befindet sich eine Urkunde im Zeitpunkt ihrer Errichtung im Inland, so liegt eine Inlandsurkunde vor, befindet sie sich im maßgeblichen Zeitpunkt im Ausland, liegt eine Auslandsurkunde vor. (*Arnold, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 6a*). Ist aber die Urkunde im Inland errichtet worden, tritt die Gebührenpflicht ein, auch wenn das beurkundete Rechtsgeschäft keinerlei Rechtswirkungen im Inland zeitigt (VwGH 6.12.1973, 512/73). (*Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV*). *Arnold, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 4* bringt zur Gebührenpflicht von Inlandsurkunden folgendes Beispiel: „*Zwei Japaner begegnen einander zufällig anlässlich ihrer Europareise in Salzburg, kommen ins Gespräch und schließen (schriftlich in Österreich) einen Bestandvertrag über ein in Tokio gelegenes Industriegelände (in japanischer Sprache mit japanischen Schriftzeichen) ab*“. Umgekehrt setzt das Entstehen der Gebührenpflicht bei Urkundenerrichtung im Ausland die Gebühreninländereigenschaft aller Parteien voraus (personeller Inlandsbezug) sowie wenn eine Partei im Inland zu einer Leistung berechtigt oder verpflichtet ist, bzw. wenn das Rechtsgeschäft eine Inland befindliche Sache betrifft. (*Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV 1a*).

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

15.2. Das Inland als geografischer Ort des Vertragsabschlusses bei *Online*-Wetten im Grundtatbestand [§ 33 TP 17 Abs. 1 GebG](#)

Nach dem Wettgebührengesetzgrundtatbestand unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) „im Inland abgeschlossene Wetten“. Im Ausland abgeschlossene Wetten unterliegen nicht dem österreichischen Gebührengesetz. (*Arnold, Rechtsgebühren*⁸, § 33 TP 17, Rz 17 f und 17g). Entscheidend ist daher, ob der Wettvertrag innerhalb der Grenzen der Republik Österreich abgeschlossen wird. (*Arnold, Rechtsgebühren*⁸, zu § 16 Rz 45a und 45b). Ist auf den Wettvertrag österreichisches Zivilrecht anwendbar, so kommt die Wette dort zustande, wo dem Anbotsteller die Annahmeerklärung zukommt. (*Arnold, Rechtsgebühren*⁸, zu § 16 Rz 15, 45a und 45b). Geben die Vertragsteile des Glücksvertrages ihre die Wette begründenden Willenserklärungen, Anbot und Annahme, im Inland ab, erfolgte der Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland. (VwGH 28.6.2012, [2011/16/0148](#) zur Wettgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG](#) aF).

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

Die Darstellung im Internet auf der Homepage des Wettanbieters stellt nach hA kein Angebot im rechtlich bindenden Sinn dar, sondern eine *invitatio ad offerendum*, sie ist somit lediglich als Aufforderung an den User zu verstehen, sein Angebot zu stellen. Erst dessen Erklärung, z.B. bestimmte Wetten zu bestimmten Quoten abzuschließen, wäre das rechtliche Anbot, das mit Zugang in die Sphäre des Wettanbieters wirksam und bindend wird. Dieses Angebot kann nun auf zweifache Weise angenommen werden, wobei je nach Art der Annahme der Ort des Vertragsabschlusses differiert. Ist der Vertragsabschluss von einer ausdrücklichen Annahmeerklärung abhängig, kommt der Wettvertrag erst dann und an dem Ort zustande, an dem dem User die Annahmeerklärung z.B. durch E-Mail zugeht, also am Ort des Wettkunden. Wird dem Angebot jedoch durch Realannahme entsprochen oder erklärt der Wettanbieter

bereits die Informationen auf seiner Homepage für verbindliche Angebote, kommt der Wettvertrag am Ort des Wettanbieters zustande. (*Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 33, s.a. *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 45a und 45b – Ort der Realannahme bei elektronischem Wettabschluss). Wird der Wettvertrag über Internet abgeschlossen, dann kommt die österreichische Rechtsordnung für die Bestimmung des Ortes des Vertragsabschlusses zur Anwendung, wenn entweder ein rein innerstaatlicher Sachverhalt vorliegt, österreichisches Recht vereinbart wurde oder bei Auslandssachverhalten sich der Wettteilnehmer in Österreich befindet. (*Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. 32).

Im gegenständlichen Fall wurden Wetten zwischen der Bw, die ihren Sitz im Ausland hat und Wettteilnehmern abgeschlossen. Den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in allen drei von der Bw. vorgelegten Fassungen lässt sich nicht entnehmen, wo der Wettvertrag zustande kommt und zu welchem Zeitpunkt. Ob dem Wettteilnehmer eine Annahmeerklärung durch E-Mail zugeht, oder der Wettvertrag durch Bezahlung des Einsatzes zustande kommt, geht aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen nicht hervor. Es gibt lediglich den Punkt Rechtswahl/Erfüllungsort/Geistiges Eigentum, 1., wonach Erfüllungsort für sämtliche sich aus diesen Wetten und Spielen sowie aus den diesbezüglichen Einsätzen ergebenden Verpflichtungen Gibraltar ist. Die Bw. teilte im Schreiben vom 22.6.2011 an das Finanzamt mit, dass die Anmeldung als Kunde zum Wettangebot über die entsprechende Website unter Angabe der persönlichen Daten bzw. einer Landesauswahl, anhand welcher die Wohnsitzadresse des jeweiligen Kunden festgestellt werde, erfolge und dass die Allgemeinen Geschäftsbedingungen vom Kunden anlässlich der Erstregistrierung akzeptiert werden müssen. Auch das von der Bw. vorgelegte Rechtsgutachten über die Rechtswahl der gibraltarischen Rechtsanwälte *Triay Stagnetto Neish* erörtert nur, dass aufgrund der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. und den Gibraltarischen bzw. EU-Gesetzen der Erfüllungsort Gibraltar ist, nicht aber wie der Wettvertrag letztendlich zustande kommt.

Der Ort des Vertragsabschlusses ist hier nicht strittig.

Der Grundtatbestand des § 33 TP 17 Abs.1 GebG Besteuerung des Rechtsgeschäftes Wette im Inland, er geht von einer sachlichen Inlandsbezogenheit aus. Ob die Wettanbieter oder die Wettteilnehmer im Inland oder im Ausland einen Wohnsitz usw. haben, ist gleichgültig, denn es kommt nur darauf an, dass das Rechtsgeschäft Wette im Inland zustande kommt. Ergänzend wird bemerkt, dass für „*Online*“ angebotene Wetten auch das E-Commerce Gesetz (ECG), BGBI. I 2001/152, dessen Gegenstand die Regelung eines rechtlichen Rahmens für bestimmte Aspekte des elektronischen Geschäfts- und

Rechtsverkehrs ist, bedeutsam ist. (Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 41, 44). Das E-Commerce Gesetz spricht in § 20 ECG von niedergelassenem Anbieter und knüpft dabei am klassischen Niederlassungsbegriff an. Insbesondere wird die Maßgeblichkeit technischer Kriterien verworfen und ausschließlich auf die „Offline-Niederlassung“ abgestellt. (Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 43).

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

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

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

„Mit der Änderung der TP 17 Glücksverträge soll einerseits eine Übertragung der Besteuerung von Glücksspielen in das [Glücksspielgesetz](#) stattfinden. Hingegen soll die Besteuerung von Wetten, die nicht dem [Glücksspielgesetz](#) unterliegen, im Gebührengesetz verbleiben. Die Unterscheidung zwischen Z1 und 6 wird aufgegeben. Das Urkundenerfordernis entfällt. Eine Gebührenpflicht soll immer dann anfallen, wenn die Teilnahme an der Wette vom Inland aus erfolgt. Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschluss im Ausland sind somit nicht mehr möglich.“)

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

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

Auch die 2. Fiktion „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ lässt nicht darauf schließen, dass der Gebührengesetzgeber damit einen anderen Anknüpfungspunkt als das Inland als einen geografisch festlegbaren Ort im Sinn hatte. Dadurch, dass der

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

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

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

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

[§ 33 TP 17 GebG](#) knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die die Wette abschließen, da ein personeller Inlandsbezug - wie [§ 16 Abs. 2 Z 1 GebG](#) für das Entstehen der Gebührenpflicht bei Urkundenerrichtung im Ausland die Gebühreninländereigenschaft aller Parteien voraussetzt, - bei der Wettgebühr fehlt. Der Unabhängige Finanzsenat gibt der Bw. Recht, dass es auf den Wohnort des Wettteilnehmers nicht ankommt und damit auch nicht auf den Ort der Registrierung des Users.

15.5. Ergebnis

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

Bei den Wettgebühren ist eine Gebühreninländereigenschaft der Vertragsteile iSd personellen Inlandsbezugs wie in [§ 16 Abs. 2 Z 1 GebG](#) nicht Voraussetzung für die Gebührenpflicht. Ein alleiniges Abstellen auf den Ort der Registrierung des Wettteilnehmers, des Users, bei dem der Wohnort angegeben werden muss, ist für Gebührenpflicht der *Online*-Wetten daher nicht Voraussetzung. Insoweit wird der Bw. Recht gegeben, dass das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gleich gesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich wäre, dass ein mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online*-Wetten abschließt.

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

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

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

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

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

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

In der ergänzenden Stellungnahme vom 7.7.2012 brachte die Bw. weiters vor, dass aus den IP-Adressen der Wettteilnehmer aus Gründen des Speicherverbotes und der Löschungsverpflichtung gemäß § 99 Abs. 1 TKG keine Informationen entnommen werden dürften.

Dazu bemerkt der UFS, dass die Bw. selbst zwei durchaus mögliche Berechnungsmethoden mit der Aufschlüsselung der IP-Adressen der Wettteilnehmer unter „Methode 2: IP Adresse aus Land. Austria“ mit Schreiben vom 7.3.2011 dem Finanzamt anbot.

16.2. Die „Teilnahme vom Inland aus“ kann über die Allgemeinen Bedingungen erfragt werden

Abgesehen davon bestünde für die Bw. die Möglichkeit die „Teilnahme vom Inland aus“ über ihre Allgemeinen Bedingungen zu erfragen, wie sie es betreffend US-Bürger, die nicht um Echtgeld spielen dürfen, und Usern tat, die sich zum Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. Spielteilnahme nicht in Polen oder den deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg, Westfalen oder Hessen aufhalten dürfen.

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

Die Bw. entgegnete dazu, dass dies dazu diene, die Unmöglichkeit einer eindeutigen, alle Zweifel ausschließenden Feststellung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ zu illustrieren, denn wie solle man mit einem Fall umgehen, in

dem ein Benutzer zwar die Teilnahme vom Inland aus bestätige, seine Teilnahme aber über eine ausländische IP-Adresse erfolge bzw. den umgekehrten Fall. Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012 brachte die Bw. vor, dass sie davon ausgehe, dass in der Vielzahl der Fälle keine korrekte Angabe gemacht würde. Über diesbezügliches Befragen von Frau HR Mag. Rauhofer konnte die Bw. ihr Vorbringen, dass viele User auf den Hinweis, dass sie sich im Zeitpunkt der Wettabgabe nicht in bestimmten Staaten bzw. Bundesländern Deutschlands aufhalten dürfen, möglicherweise „Falschmeldungen“ abgeben, mangels Erfahrungswerten nicht belegen.

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

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

Die Bw. zitiert das Erkenntnis des VfGH 14.3.1991, [G 148/90](#) ua. für ihr Argument, der Vorschlag des Finanzamtes, jeder Anbieter könne jedem Spiel ein verpflichtend auszufüllendes Feld vorschalten, von wo aus die Teilnahme erfolge, stelle einen unzulässigen Eingriff in das Privatleben dar, verstöße gegen Art. 8 MRK und verstöße auch gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen. Nach diesem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wurden Bestimmungen des Vergnügungssteuergesetzes für Wien wegen Verstoßes gegen Art. 8 MRK aufgehoben, da durch die Besteuerung des Anmietens von Programmträgern (Kassetten oder Disketten, Videospiele usw.) Aufzeichnungen geführt werden mussten, wodurch der Filminhalt mit der Person des Mieters verknüpft wurde. Der Vermieter sollte für Zwecke der Vergnügungssteuer Aufzeichnungen führen, aus denen jederzeit feststellbar ist, über welche Programmträger und Filme der Betrieb verfügt und wann, an wen, für wie lange und zu welchem Preis ein

Programmträger oder Film vermietet wurde. Der Verfassungsgerichtshof hatte Bedenken, ob dadurch nicht ein System konstituiert werde, bei dem im Effekt der steuerpflichtige Konsument der staatlichen Behörde gegenüber offenzulegen verpflichtet ist, ob er im Privatleben Videospiele verwendet und ob er sich Videofilme oder sonstige Filme ansieht, ja welcher Art diese Filme sind. Damit greift diese Regelung zweifelsohne in das Privatleben jener Personen ein, die derartige Programmträger und Filme anmieten. Zweck der Besteuerung ist die Erzielung von öffentlichen Einnahmen. Die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von Mietverträgen über Programmträger und Filme sah der Verfassungsgerichtshof noch nicht als Eingriff in das Privatleben, sondern erst die Art und Weise, in welcher die Steuerquelle erschlossen und die Erhebung der Abgabe gesichert wurde, war an Art. 8 MRK zu messen. Sonst trifft die Vergnügungssteuer nämlich den Unternehmer der Veranstaltung, der die ihn treffende Last auf das Publikum überwälzt. Welche Personen an der Vergnügung teilnehmen, braucht zur Sicherung der Einhebung der Steuer nicht festgehalten zu werden. Der rein fiskalische Zweck, den einschlägigen Lebenssachverhalt als Steuerquelle zu erschließen, erfordere also keineswegs die Besteuerung des Anmietens von Programmträgern und Filmen die Festlegung des Anmietenden als Steuerschuldner, von dem der Unternehmer die Steuer einhebt und unter eigener Haftung für die Entrichtung an den Fiskus abführt.

Entgegen der Meinung der Bw. liegt aber genau diese Situation im vorliegenden Fall nicht vor. Laut VfGH 14.3.1991, [G 148/90](#) ua. ist die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von Mietverträgen noch kein Eingriff ins Privatleben. Die Wettgebühr ist mit der Bestandvertragsvertragsgebühr in [§ 33 TP 5 GebG](#) vergleichbar. Wie bereits dargestellt, wird durch die Frage, ob ein Rechtsgeschäft im Inland oder im Ausland abgeschlossen wird, bzw. ob an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland oder vom Ausland teilgenommen wird, nicht ein einschlägiger Lebenssachverhalt als Steuerquelle erschlossen, sondern die Besteuerung an den Abschluss von Rechtsgeschäften „Wetten im Inland“ und dessen Fiktion „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“, angeknüpft. Die Frage zu Steuerzwecken an den Wettteilnehmer: „*Halten Sie sich im Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. der Spielteilnahme in Österreich auf? Ja oder nein?*“ ist kein Eingriff in das Privatleben, da alle Steuern in Österreich einen Inlandsbezug aufweisen müssen, wie z.B. die Grunderwerbsteuer erhoben wird für den Erwerb inländischer Grundstücke, die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten und freiwillige Leistungen an inländische Kapitalgesellschaften und die Versicherungssteuer ua. für bestimmte Versicherungen, wenn der Versicherungsnehmer bei der Zahlung des Versicherungsentgelts Wohnsitz usw. im Inland hat. Auch die Umsatzsteuer ist gegenüber dem Ausland durch ihre Beschränkung auf Leistungen im Inland abgegrenzt. (*Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1245*).

Im Übrigen verlangt die Bw. selbst nach ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen aller drei Versionen vom Wettteilnehmer vergleichsweise minutiöse Angaben, wie Vor- und Nachname, Wohnadresse, E-Mail-Adresse, Geburtsdatum, Geschlecht, um die Teilnahmeberechtigung von Personen zu überprüfen, behält sich die Gesellschaft das Recht vor, Datendienste von Unternehmen in Anspruch zu nehmen; der User ist verpflichtet, auf Verlangen der Gesellschaft einen ausreichenden Identitätsnachweis oder seine Strom-, Gas-, Wasserrechnung oder einen Bankauszug vorzulegen (Allgemeine Geschäftsbedingungen, Registrierung 2.). Im Vergleich zu diesen Angaben ist die Frage, ob sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Wettvertrages im Inland aufhält, jedenfalls kein Eingriff in sein Privatleben.

Entgegen dem Argument der Bw. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012 sind die Wettgebühr und Bestandvertragsgebühr schon aus dem Grund vergleichbar, da beide im [Gebührengesetz 1957](#) erfasst sind. Weiters sind beide Rechtsgeschäftsgebühren komplex geregelt, was die Gebührenschuldnerschaft und die Selbstberechnung betrifft. Wie das Finanzamt richtig replizierte, ist bei der Wettgebühr zwar der, der Wetten gewerbsmäßig abschließt gemäß [§ 28 Abs. 3 GebG](#) Gebührenschuldner, doch haftet der Wettteilnehmer gemäß [§ 30 GebG](#) für die Rechtsgeschäftsgebühr. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, - wie bei der Bestandvertragsgebühr Daten des Gebührenschuldners zu erfassen - auch bei der Wettgebühr zu fragen, ob sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im Inland oder im Ausland aufhält.

Abgesehen davon, dass für die Bw. keine generelle Unmöglichkeit besteht, die „Teilnahme vom Inland aus“ zu eruieren, verlangt auch das Abgabenverfahren nicht ein absolut sicheres Wissen über das Gegeben sein eines wirklichen Geschehens. (*Stoll*, [BAO](#)-Kommentar, 1563). Gemäß [§ 138 BAO](#) genügt die Glaubhaftmachung, vor allem wenn alle zumutbaren und zielführend erscheinenden Wege der Beweisführung beschritten und alle naheliegenden Mittel der Erkenntnisgewinnung ausgeschöpft wurden. (*Stoll*, [BAO](#)-Kommentar, 1565). Im Hinblick darauf würde der Passus in den Allgemeinen Bestimmungen genügen, dass der User mit der Abgabe der Wette bestätigt, dass er sich in diesem Zeitpunkt im Inland aufhält.

[§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) verlangt daher kein unmögliches, unzulässiges oder unzumutbares Verhalten eines Bürgers.

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

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

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

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

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

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

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

- Registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, könnten aber auch während eines vorübergehenden Aufenthaltes im Inland (z.B. Urlaub in Österreich, längerer berufsbedingter Aufenthalt in Österreich) über ein *mobile device* oder einen Internetanschluss im Inland an Wetten teilnehmen:

Wenn registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, bei ihrem Aufenthalt in Österreich an Wetten teilnehmen, kann der Grundtatbestand „Abschluss der Wette im Inland“, erfüllt sein, wenn nicht, dann liegt eine Teilnahme vom Inland aus vor. (wie „Japanerbeispiel“ von *Arnold, Rechtsgebühren*⁸, zu § 16 Rz 4).

Diese Lösungen zu ihren Beispielen wurden der Bw. im Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 2.5.2012 vorgehalten, sie brachte dagegen weder schriftlich etwas vor, noch in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012.

18. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) der Wetteinsatz. Preis bzw. Wetteinsatz ist das, was dem Wettteilnehmer die Bestätigung seiner Meinung Wert ist. Greift man auf das Zivilrecht zurück, so spricht [§ 1270 ABGB](#) nicht vom Wetteinsatz, sondern vom

Preis, das ist der ausgesetzte Wettpreis. Was der Preis ist, ist in [§ 304 ABGB](#) geregelt: „*Der bestimmte Wert einer Sache heißt ihr Preis.*“ Als Preis bezeichnet das Gesetz gelegentlich den Wert einer Sache. In ihm drückt sich der Grad ihrer Brauchbarkeit, ihres Nutzens aus. In anderem Zusammenhang ist Preis jedes Entgelt. Zumeist ist jedoch dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend der für die Überlassung einer Sache gebührende Gegenwert in Geld gemeint (*Rummel*, Kommentar zum [ABGB](#), Bd I², 336f). Preis ist somit der in Geld ausgedrückte Tauschwert der Ware (*Klang in Klang*, [ABGB](#) II², 45ff). Wird im Verpflichtungsgeschäft ein Preis vereinbart, so ist damit die Leistung beziffert, die der Erwerber (Schuldner des Rechtsgeschäftes) in Zukunft erbringen soll. Wie die tatsächlichen Zahlungsmodalitäten aussehen, darauf kommt es beim Verpflichtungsgeschäft nicht an.

18.1 Schätzung der Höhe „inländischen“ Wetteinsätze gemäß [§ 184 BAO](#)

Nach dem Berufungsvorbringen ist das Tatbestandsmerkmal „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ einer Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) nicht zugänglich.

Schätzung iSd [§ 184 BAO](#) bedeutet ein Verfahren, das auf Feststellung komplexer Tatsachen bezüglich ihres Bestandes oder Nichtbestandes, ihrer Bedeutung in den Gesamtzusammenhängen und als Glieder im Kausalverlauf der fortschreitenden Ereignisse gerichtet sind. Ziel der Schätzung ist es, mit ihrer Hilfe jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt wird. Wenn andere Mittel der Sachverhaltsermittlung und der exakten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen versagen, so soll subsidiär mit Hilfe der Schätzung ein Näherungs- Ergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Es sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit am Nächsten kommen. (*Stoll*, [BAO](#)-Kommentar, 1904, 1905). Vermittelt das Beweisverfahren die objektiv nachvollziehbare Überzeugung von der Gewissheit abgabenrechtlich bedeutsamer Sachverhalte (zum Beispiel einer Erwerbstätigkeit, eines Betriebes, einer Quelle), lässt sich aber mit gleicher Sicherheit der Gedankenführung und Erkenntnis nicht auch Umfang, Menge, Ausdehnung, Wert (etwa von Ergebnissen) feststellen, lässt sich somit mit Hilfe logischer Operationen der Sachverhalt nicht in die Abgabenbemessungsgrundlage umsetzen, so vermag die Schätzung die weitere und letzte Stufe des Folgerungs- und Erkenntnisprozesses zu bilden. Es wäre verfehlt, im Hinblick auf die Beweisschwierigkeiten dieser letzten Stufe, im Hinblick auf die *non liquet* Situation von der Abgabenfestsetzung Abstand zu nehmen. In diesem Zusammenhang tritt die Schätzungsregel an die Stelle von Beweislastregeln und vermag zu sachlogisch zutreffenden Ergebnissen anstatt zu an Formalregeln ausgerichteten formal richtigen aber unter Umständen sachlich verfehlten Ergebnissen zu gelangen. (*Stoll*, [BAO](#)-Kommentar, 1908). Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf

der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. (Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1912). Hauptziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen. Unter Grundlagen für die Abgabenerhebung dürften somit die rechnerischen Grundlagen für die Bemessung der Abgaben zu verstehen sein. Geschätzt werden Bemessungsgrundlagen, nicht Sachverhalte, das heißt, den „Endwerten“ vorgelagerte Lebenssachverhalte, also die die Bemessungsgrundlagen bedingenden Tatsachen und Verhältnisse. (Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 1914-1915).

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

Dem Argument der Bw. „Abgesehen davon werde schon das Wesen einer Selbstbemessungsabgabe *ad absurdum* geführt, wenn eine Schätzung zu erfolgen habe.“ wird entgegnet, dass die Bestandvertragsgebühr zwingend vom Bestandgeber selbst zu berechnen ist, doch erging dazu eine Verordnung über die Schätzung der Betriebskosten für den Fall, dass diese Leistungen zwar in der Urkunde genannt, aber nicht ziffernmäßig angegeben sind. (Verordnung betreffend Feststellung von Durchschnittssätzen für Gruppen von Bestandobjekten für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr (BGBl. II 1999/242)). Warum die Betriebskosten in der Urkunde nicht genannt werden ist gleichgültig. Die Verordnung ist anzuwenden, gleichgültig, ob die Vertragsteile die ziffernmäßige Höhe der Betriebskosten kannten, aber diese nicht in die Urkunde aufnehmen wollten oder ob die Betriebskosten tatsächlich unbekannt waren. Einer der Hintergründe ist, dass die Rechtsgeschäftsgebühr als Steuer vom Abschluss eines Rechtsgeschäftes rasch erhoben und ein weitwändiges Ermittlungsverfahren vermieden werden soll. Wenn für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr verordnungsmäßig eine Schätzung in gewissen Fällen ermöglicht wird, so gilt auch für die Wettgebühr, dass eine Schätzung möglich ist, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht eruiert werden können.

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

Dazu sei folgender Vergleich mit der Schätzung bei der Umsatzsteuer angeführt: Laut Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1201 ist die Umsatzsteuer von der Gesetzestechnik her eine Verkehrsteuer, weil sie an einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang (Umsatz = Lieferungen, sonstige Leistung) anknüpft. Der Umsatzsteuer unterliegen grundsätzlich Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden. Eine Leistung beruht idR auf

einem Verpflichtungsgeschäft, z.B. einem Kauf-, Tausch-, Miet- oder Werkvertrag. (*Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1254*). Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, dh die Gegenleistung des Abnehmers. (*Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1339*). Das vom Finanzamt anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012 angeführte „Würstelstandbeispiel“ bei der Umsatzsteuer ist durchaus auf die Rechtsgeschäftsgebühren übertragbar. Denn die Schätzung der Umsätze bedeutet nichts anderes, als dass geschätzt wird, wieviele Entgelte für den Kauf von Würsteln, also Rechtsgeschäfte, abgeschlossen wurden.

Die gegenständlichen „Wettgebühren“ sind daher einer Schätzung zugänglich, da nicht die „Teilnahme vom Inland aus“ geschätzt wird, sondern wie viel der von der Bw. bekannt gegebenen Wetteinsätze auf das Inland entfallen. Die Wetteinsätze für die im Inland abgeschlossenen Wetten sind die Bemessungsgrundlage und können als Grundlagen für die Erhebung der Abgaben geschätzt werden (*Stoll, BAO-Kommentar, 1916*). Die Bw. bot allerdings selbst dem Finanzamt zwei Schätzungsmethoden für die Berechnung der Wettgebühren dem Finanzamt an. Die folgende Neuberechnung der Wettgebühren Jänner bis März 2011 basiert auf diesen von der Bw. bekannt gegebenen Schätzungsmethoden und Daten.

Im vorliegenden Fall zeigte die Bw. für Jänner 2011 auf, dass die Wettumsätze von Teilnehmern, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind 10,576.595,82 Euro betragen. Davon entfallen 9,669.908 Euro auf Teilnehmer mit einer österreichischen IP-Adresse und 771.487 Euro mit einer IP-Adresse aus einem anderen Land. Nach Teilnehmern mit einer österreichischen IP-Adresse errechnete Wettumsätze betrugen 9,966.741 Euro, wobei 296.833 Euro Wettumsätze auf Teilnehmer entfallen, die in einem anderen Land registriert sind, und 9,669.908 Euro auf Teilnehmer, die in Österreich registriert sind. Bei beiden Berechnungsmethoden sind ein identischer Fixpunkt die Wetteinsätze der Teilnehmer, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind und eine österreichische IP-Adresse hatten, das sind 9,669.908 Euro. In die Bemessungsgrundlage sind sicherlich die 9,669.908 Euro einzubeziehen. Die IP-Adresse gibt lediglich Anhaltspunkte dafür, ob sich der Teilnehmer an der Wette zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im Inland aufgehalten hat oder nicht. Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse, die sich im Ausland befinden und von dort mit der Bw. das Rechtsgeschäft Wette abschließen, haben die Wette nicht im Inland abgeschlossen und sie nehmen nicht vom Inland aus am Rechtsgeschäft Wette teil. Teilnehmer, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, nach Österreich einreisen und von Österreich aus mit der Bw. eine Wette abschließen, haben das Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus abgeschlossen. Da die IP-Adresse Anhaltspunkte gibt, aber nicht mit Sicherheit aussagen kann, ob sich der Teilnehmer an der Wette zum Zeitpunkt des Abschlusses des

Rechtsgeschäftes im Inland oder im Ausland befand, ist anhand der Angaben der Bw. die Bemessungsgrundlage zu schätzen. Nach den Berechnungen der Bw. dürften ca. 7% der Teilnehmer mit Wohnsitz in Österreich die Wetten im Ausland abgeschlossen haben, bzw. 3% der Teilnehmer, die möglicherweise in Österreich mit der Bw. Wetten abgeschlossen, haben ihren Wohnsitz im Ausland. Wie die Bw. angibt, wurden diese Wetteinsätze zwar geleistet, die Rechtsgeschäfte abgeschlossen, doch es ist durch das Internet nicht einwandfrei möglich, sie dem Inland- oder Ausland zuzuordnen. Die 7% und die 3% werden nicht in jedem Monat gleich bleiben, und wurden von unterschiedlichen Gesamtsummen berechnet, weswegen von einem Mittelwert ausgegangen wird, nämlich 5%. 5% der 9,669.908 Euro werden als Wettumsätze der Teilnehmer mit ausländischem Wohnort, aber Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland geschätzt.

1. Berechnung Wettgebühren Jänner 2011: Wettumsätze von Teilnehmern, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind, betragen 10,576.595,82 Euro. Davon entfallen 9,669.908 Euro auf Teilnehmer mit einer österreichischen IP-Adresse. 5% der 9,669.908 Euro werden als Wettumsätze der Teilnehmer mit ausländischem Wohnort, aber Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland geschätzt: $9,669.908 \times 5\% = 483.495,40 + 9,669.908 = 10,153.403,40$.

Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 10,153.403,40 = 203.068,068 Euro. (Laut Bescheid vom 19.8.2011: 211.531,92 Euro).

2. Berechnung Wettgebühren Februar 2011: Nach den Berechnungen der Bw. dürften ca. 7% der Teilnehmer mit Wohnsitz in Österreich die Wetten im Ausland abgeschlossen haben. Die Bw. gab die Wettumsätze der Teilnehmer, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind und teilweise die Wetten mit einer ausländischen IP-Adresse durchführten berichtigt mit 9,893.778,90 Euro an: $9,893.778,90 \times 7\% = 692.564,52$. 9,893.778,90 minus 692.564,52 = 9,201.214,38 x 5% = 460.060,71 + 9,201.214,38 = 9,661.275,090.

Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 9,661.275,090 = 193.225,50 Euro. (Laut Bescheid vom 19.8.2011: 197.875,58 Euro).

3. Berechnung Wettgebühren März 2011: Nach den Berechnungen der Bw. dürften ca. 7% der Teilnehmer mit Wohnsitz in Österreich die Wetten im Ausland abgeschlossen haben. Die Bw. gab die Wettumsätze der Teilnehmer, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind und teilweise die Wetten mit einer ausländischen IP-Adresse durchführten berichtigt mit 10,072.650,66 Euro an: $10,072.650,66 \times 7\% = 705.085,54$. 10,072.650,66 minus 705.085,54 = 9,367.565,12 x 5% = 468.378,25 + 9,367.565,12 = 9,835.943,37.

Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 2% vom Wetteinsatz in Höhe von 9,835.943,37 Euro = 196.718,86 Euro. (Laut Bescheid vom 19.8.2011: 201.453,01 Euro).

Wieviele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen, ist gemäß [§ 184 BAO](#) einer Schätzung zugänglich. Diesbezüglich erfolgte basierend auf den von der Bw. bekannt gegebenen Berechnungsmethoden und Daten eine Neuberechnung und Teilstattgabe. Gegen diese Schätzung wurde von der Bw. bis dato nichts vorgebracht. Wenn [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, so war eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) aufgrund dieser Angaben, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

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

Die Bw. argumentiert, bei den „Free-Bets“ handle es sich nicht um ein Entgelt, das der Kunde setze, sondern um eine Quotenveränderung zugunsten des Kunden. Setze der Kunde z.B. 10 Euro, so werde die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von 20 Euro zu berechnen. Dadurch verdopple sich also die Gewinnquote des Kunden, es bleibe bei einer geldwerten Gegenleistung in Höhe von 10 Euro.

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

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

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

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG deckt sich in etwa mit dem Kaufpreisbegriff der [§§ 1053 ff ABGB](#). (VwGH 28.6.2007, [2007/16/0028](#); Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 37; Schwimann, ABGB³, 2006, zu [§ 1055 ABGB](#), Rz 1 und 5; VwGH 23.1.1976, 731/74) und dementsprechend kommt es bei der Beurteilung eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges nur darauf an, was Gegenleistung im einzelnen Fall

ist und nicht darauf, aus wessen Vermögen die Gegenleistung aufgebracht wird, wer den Preis tatsächlich zahlt. (*Fellner*, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 29.9.2010, [2009/16/0054](#) ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08, Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land).

Nach den Kapitalverkehrsteuerfällen (Gesellschaftsteuer) EuGH 17.10.2002, [C-339/99](#) (ESTAG), EuGH 17.20.2002, [C-138/00](#) (Solida, Tech Gate) zählen zur Gegenleistung auch solche Leistungen, die ein anderer als der Erwerber der Gesellschaftsrechte der Kapitalgesellschaft dafür gewährt, dass die Kapitalgesellschaft dem Erwerber die Gesellschaftsrechte überlässt, es kommt darauf an, wem die Zahlung zuzurechnen ist, auf die formale Herkunft kommt es nicht an.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 14.3.1980, [2080/79](#), VwGH 20.1.2000, [95/15/0015](#) zur Umsatzsteuer zählt jedes Entgelt für das einzelne Spiel zur Bemessungsgrundlage. Gewinnt ein Spieler und kann er mit dem Geld am Automaten ein neues Spiel („Freispiel“) tätigen, so wird ein neuer Umsatz ausgeführt; der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers bildet das Entgelt für diesen Umsatz. (s.a. O.A., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101).

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

Nach den Allgemeinen Geschäftsbestimmungen der Bw. werden „*Gratis-Wett- bzw. Spielguthaben und Marketingboni der Gesellschaft zunächst nur für Wetten bzw. Spieleinsätze verwendet, nicht jedoch überwiesen oder ausbezahlt....*“ die Gutscheine verfallen, wenn sie der User nicht innerhalb von zwei Monaten für weitere Wetten verwendet. Der Wettteilnehmer war daher bereit, einen Wetteinsatz in bestimmter Höhe zu leisten. Es kommt nicht darauf an, ob er das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Wettanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Wetteinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bw. entgegenzuhalten, dass die Quotenveränderung des Wettteilnehmers, also die bedingte Gegenleistung, auf einer erhöhten Leistung, einem höheren Wetteinsatz basiert. Der Einsatz von 20 Euro ist nicht fiktiv, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance des Wettteilnehmers gegenübersteht.

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

19. Zusammenfassung

Die Bw. hat ihren Sitz in Gibraltar und bietet im Internet *Onlinewetten* und -spiele an. Für die Monate Jänner, Februar und März 2011 berechnete sie die „Wettgebühren“ selbst und ersuchte wegen Buchungsberichtigungen um bescheidmäßige Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#), im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gerade bei Onlinewetten im Internet nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könne. Der Wettteilnehmer könne zwar mit dem elektronischen Verfahren der Geolokalisierung geographisch geortet werden, doch basiere die Genauigkeit der Geolokalisation auf der Annahme, dass sich der konkrete User in unmittelbarer physischer Nähe zu diesem Netz/Einwahlknoten befindet, was aber nicht immer möglich sei. Die Bw. gab zwei Berechnungsmethoden an. Nach Methode 1 berechnete die Bw. die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bw. registrierten und nach Methode 2 berechnete die Bw. die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die mit einer österreichischen Internet-Protokolladresse durchgeführt wurden. Weiters teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass die Anmeldung als Kunde zum Wettangebot über die entsprechende Website unter Angabe der persönlichen Daten bzw. einer Landesauswahl, anhand welcher die Wohnsitzadresse des jeweiligen Kunden festgestellt werde, erfolge. Der Registrierung liegen

die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. zu Grunde, die vom Kunden anlässlich der Erstregistrierung akzeptiert werden müssen.

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

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

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

Der in [§ 1270 ABGB](#) geregelte Wettvertrag entspricht der im Steuertatbestand des [§ 33 TP 17 GebG](#) genannten „Wette“. Weder [§ 1270 ABGB](#) noch [§ 33 TP 17 GebG](#) unterscheiden, ob die

Wette über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird.

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

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

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

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

Um die Teilnahme der Wettteilnehmer vom Inland aus festzustellen, hätte die Bw. die Möglichkeit, über die Allgemeinen Bestimmungen den User zu verpflichten, Angaben über seinen tatsächlichen Aufenthalt anlässlich des Wettabschlusses zu machen, wie sie auch von den Usern verlangt, anzugeben, dass sie sich zum Zeitpunkt des Wettabschlusses nicht in Polen und einigen deutschen Bundesländern aufhalten. Nach ihrer eigenen Aussage hat die Bw. keine Erfahrungswerte, ob diesbezüglich „Falschmeldungen“ abgegeben werden. [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) verlangt daher kein unmögliches, unzulässiges oder unzumutbares Verhalten des Abgabepflichtigen und über die Aufforderung des Users über die Allgemeinen Bestimmungen wäre die Bekanntgabe des Ortes, von welchem er an der Wette teilnimmt für die Bw. feststellbar, ohne die aufwändigeren technischen Methoden der Geolokalisierung in Anspruch zu nehmen. Das ist auch kein Eingriff ins Privatleben (vgl. VfGH 14.3.1991, [G 148/90](#) ua.).

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

Zuschüsse durch das Land), den Kapitalverkehrsteuern (EuGH 17.10.2002, [C-339/99](#) (ESTAG), EuGH 17.20.2002, [C-138/00](#) (Solida, Tech Gate) und zum „Preis“ bei den Glücksverträgen gemäß [§ 33 TP 17 GebG](#), und zwar zum Hoffnungskauf (VwGH 19.3.1990, [89/15/0085](#)).

Wieviele der Wetteinsätze (= Bemessungsgrundlagen) auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen, ist gemäß [§ 184 BAO](#) einer Schätzung zugänglich. Ausgangspunkt für die Neuberechnung und Teilstattgabe der Wettgebühr ist die von der Bw. vorgeschlagene Methode 1, Registrierungsland Austria, der sie selbst bei der Selbstberechnung der Wettgebühren gefolgt ist. Da nach den Angaben der Bw. in dieser Methode „*In dieser Berechnung sind all jene Wettumsätze bzw. der Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer Österreichischen Adresse bei "der Bw...." registriert haben. Diese führten teilweise Wetten mit einer ausländischen IP Adresse durch*“, eine Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Ausland aus erfolgte, wurden die Bemessungsgrundlagen mit Inlandsbezug geschätzt, da nach dem Sinn und Zweck des Gebührengesetzes die Steuer ohne größeren Aufwand auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld berechenbar sein sollte. Gegen diese Schätzung wurde von der Bw. bis dato nichts vorgebracht.

Wenn [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, so war eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) aufgrund dieser Angaben, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

20. Schlussfolgerungen

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

In [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, „wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“. Kommt das Rechtsgeschäft Wette im Ausland zustande, genügt es wenn die Teilnahme der Wettteilnehmer vom Inland aus erfolgt, das heißt, dass sie sich zum Zeitpunkt des Zustandekommens der Wette im Inland aufhalten müssen. Es kommt nicht darauf an, wann und wo das Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde, sondern darauf, ob sich zu diesem Zeitpunkt einer der Wettteilnehmer im Inland aufhält.

Zu Streitpunkt 1. Das Gebührengesetz Besteuerung den Abschluss von den in [§ 33 GebG](#) aufgezählten Rechtsgeschäften, zu welchen auch der Glücksvertrag Wette gehört, und differenziert nicht, ob das Rechtsgeschäft „*Online*“ oder „*Offline*“ abgeschlossen wurde. Die

Fiktion des inländischen Wettabschlusses „.... *Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ bei „*Online*“ abgeschlossenen Wetten bedeutet, dass das Rechtsgeschäft Wette auch im Ausland zustande gekommen sein kann, aber zum Auslösen der Steuerschuld sich jedenfalls einer der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Rechtsgeschäfts tatsächlich, „*Offline*“ im Inland als geografisch festlegbaren Ort aufhalten muss. Auf den Wohnsitz oder Registrierungsort des Wettteilnehmers kommt es nicht an. Die Wortfolge „*Teilnahme vom Inland aus*“ stellt weder auf den Ort der Registrierung des Users noch auf eine österreichische IP- Adresse ab. Die Eruierung der „*Teilnahme vom Inland aus*“ bei „*Online*“ abgeschlossenen Wetten ist der Bw. zumutbar, da sie bereits in ihre „Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Fassung vom 12.7.2010“ aber auch in anderen Fassungen der Allgemeinen Geschäftsbedingungen die Passage, „*Mit Abgabe der Wette bzw. mit der Teilnahme an Spielen, auf die Einsätze platziert werden, bestätigt der User, dass er sich zum Zeitpunkt der Wettabgabe bzw. der Spielteilnahme nicht in den deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg oder Hessen aufhält.*“ aufgenommen hat und diese beispielsweise ergänzen könnte, statt den zweifelsfrei aufwändigeren und unsichereren Weg über die Geolokalisierung zu wählen.

Zu Streitpunkt 2. Bemessungsgrundlage ist der Wetteinsatz als vereinbarter Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. „*Die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus*“ ist einer Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) zugänglich, da Bemessungsgrundlagen geschätzt werden und weder Sachverhalte, noch Tatbestandsmerkmale. Dem Vorbringen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung wird zugestimmt, dass nicht geschätzt werden kann, ob ein Bestandvertrag abgeschlossen wurde, doch bei den Wettgebühren wurden, vergleichbar der Schätzung der Umsätze beim Würstelstand bei der Umsatzsteuer, ähnlich auch bei der Versicherungssteuer, Bemessungsgrundlagen mit Inlandsbezug geschätzt. Die Wettgebühren sind von der Bw. selbst zu berechnen. Die Bw. gab dem Finanzamt die Bemessungsgrundlagen Wetteinsätze Jänner, Februar und März 2011 bekannt. Da die Bw. die Wettteilnehmer nicht fragte, ob sie vom Inland aus teilnehmen, orientierte sie sich diesbezüglich am Ort der Registrierung und an der IP-Adresse der Wettteilnehmer. Wenn [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, so war eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) aufgrund dieser Angaben, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

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

Meinungsstreit als richtig erweist. Wie der Wetteinsatz tatsächlich aufgebracht wird, ist gleichgültig, der Wetteinsatz muss nicht vom Spieler selbst stammen.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden:

Das Gebührengesetz Besteuerung den Abschluss des Rechtsgeschäftes Wette im Inland und differenziert nicht zwischen „*Online*“-Wetten und „*Offline*“-Wetten. In [§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG](#) stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande kam, als im Inland abgeschlossen gilt, wenn „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ erfolgt. Um die Wettgebühr auszulösen, kommt es auf den „tatsächlichen „*Offline*“-Aufenthalt im Inland als geografisch festlegbaren Ort“ des Wettteilnehmers zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette (im Ausland) an. [§ 33 TP 17 GebG](#) (Wettgebühr) ist nicht nach technischen Kriterien textiert und keine Gebühreninländereigenschaft normiert, die auf den Registrierungsort des Users verweist. Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt daher weder auf eine österreichische IP-Adresse noch auf den Ort der Registrierung des Users ab. Ob sich der Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Wette tatsächlich im Inland aufgehalten hat oder nicht, kann bei *Online*-Wetten über Computer oder Handy z.B. über Einschaltung einer entsprechenden Passage in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen auf der Homepage des Wettanbieters ermittelt werden, womit der Bw. kein unzumutbares Verhalten abverlangt wird und dies auch keinen Eingriff in das Privatleben des Wettteilnehmers darstellt. Bemessungsgrundlage ist der Wetteinsatz als vereinbarter Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. Die Bemessungsgrundlagen mit Inlandsbezug sind bei der Wettgebühr, vergleichbar der Umsatzsteuer und der Versicherungssteuer, einer Schätzung zugänglich. Wie der Wettteilnehmer den Preis aufbringt, ist gleichgültig, auch „*Free Bets*“, also „Gutscheine“ die der Wettanbieter gewährt, zählen zum vereinbarten Preis. Diese Auslegung erfolgt in Analogie zum Hoffnungskauf, zur Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern, sowie zum Entgeltsbegriff bei „Freispiel“ bei der Umsatzsteuer.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. wird folgendes bemerkt: Da im gegenständlichen Fall die Bw. die Meinung vertritt, dass diese Besteuerung gegen den in [Art. 7 B-VG](#) verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz verstößt, ist lediglich festzustellen, dass die Abgabenbehörden verfassungsmäßig zustande gekommene Gesetze gemäß [Art. 18 Abs. 1 B-VG](#) bis zu deren Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof jedenfalls zu vollziehen haben. Somit steht dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Beurteilung, ob die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung eines

verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wurde, nicht zu. Damit erübrigte sich eine nähere Auseinandersetzung mit den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken.

Aus all diesen Gründen wurde der Berufung hinsichtlich der Höhe der Wettgebühr teilweise stattgegeben, im Übrigen war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 28. Dezember 2012