



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41, gegen die Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, StNr. xxx, vom 25. März 2013 für die Monate Juli bis Dezember 2012, betreffend sonstige Bescheide, Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 Glücksspielgesetz (GSpG), entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Übersicht:

- 1. Streitpunkte**
- 2. Kurzdarstellung Verfahrensablauf**
- 3. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt**
- 4. Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes**
- 5. Berufung**
 - 5.1. Verfassungsrechtliche Bedenken
 - 5.2. Auskunft des Spielers, Registrierungsort, IP- Adresse, Geolokalisierung
 - 5.3. Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospielerlöne = Einsätze abzüglich Gewinne“
 - 5.4. Unbestimmtheit der Formulierung „Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise“
- 6. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Vorlagebericht**
- 7. Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11**

8. Beweisaufnahmen

- 8.1. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*
- 8.2. Internetrecherche: IP-Adresse
- 8.3. Kurzdarstellung der Literatur
 - 8.3.1. www.netzwelt.de Über spezielle Netzwerke und *Proxys* das eigene Internet sicherer machen. *Firefox anonym: Unerkannt surfen mit Tor, FoxyProxy und NoScript.*
 - 8.3.2. *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88;
 - 8.3.3. *Hoeren*, Zoning und Geolocation-Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3
 - 8.3.4. *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisierung von IP-Hosts, Köln, August 2008;
 - 8.3.5. *TÜV Rheinland*, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009;
 - 8.3.6. *Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein*, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002
 - 8.3.7. *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008;
 - 8.3.8. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1
 - 8.3.9. Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes.

9. Festgestellter Sachverhalt

10. Gesetzliche Grundlagen

- 10.1. Allgemeine Bestimmungen
- 10.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

11. Der Spielvertrag des bürgerlichen Rechtes als Voraussetzung der Anwendung des § 57 GSpG

- 11.1. Der Glücksvertrag im bürgerlichen Recht
- 11.2. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen
- 11.3. Die Glücksspielabgaben
- 11.4. Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

12. Anknüpfungspunkt IP-Adresse

- 12.1 Die Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG sind eine Art der Durchführung und kein von § 862 ABGB abgehobener „*Online-eigener*“ Vertragsabschluss
- 12.2. IP-Adresse: Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG ist nicht nach technischen Kriterien textiert

13. Anknüpfungspunkt Registrierungsort des Spielteilnehmers

- 13.1. In § 57 GSpG ist keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft normiert, die auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers verweist
- 13.2. Bei *Online-Spielen* gemäß § 57 GSpG bedeutet der Inlandsbezug „*Offline*“, auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers kommt es allerdings nicht an
- 13.3. Das Inland als geografischer Ort der Teilnahme bei *Online-Glücksspielen*

14. Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers

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

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

15. Lösungen zu den Beispielen aus dem Berufungsvorbringen der Bw

16 Bemessungsgrundlage

- 16.1 Schätzung der „inländischen“ Jahresbruttospieleinnahmen gemäß § 184 BAO
- 16.2. Freispiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

17. Zusammenfassung

18. Schlussfolgerungen

Verwendete Literatur:

Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisierung von IP-Hosts, Köln, August 2008; *Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein*, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002, *TÜV Rheinland*, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB

2009, 88; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; 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 Gebührengegesetz (Loseblattausgaben); *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ 2006; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengegesetz (Loseblattausgabe); *Thiele*, Werbeabgaben- und gebührenrechtliche Aspekte der E-Mail-Verwendung (www.eurolawyer.at/pdf/eMail-VerwendungAspekte.pdf), *Strejcek/Bresich* (Hg.), GSpG 1989, Stand 1.1.2009, *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹; *Hasberger/Busta*, Top, die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischen und europäischem Recht, MR-Int 2005, 49; *Wojnar*, Die Regelung von Wetten in Österreich, in *Strejcek* (Hrsg.), Glücksspiele, Wetten und Internet. 32; <http://www.eurolawyer.at/pdf/eMail-VerwendungAspekte.pdf>, *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702; *Johan Huizinga*, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 17–18; *Varro*, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011/654; *Roschnik*, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes, Wien, 1913, 8; *Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339.

1. Streitpunkte

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG seit BGBI. 54/2010 Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, beträgt die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs. 2 GSpG).

Die Bw. fühlt sich durch die Wortfolge „Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ in § 57 Abs. 2 GSpG in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten beschwert, da nach ihrer Ansicht

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

- Anknüpfungspunkt an den Wohnort laut Registrierung: Das Abstellen auf den Registrierungsort könnte nach Ansicht der Bw. nicht mit „Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ gleich gesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Spielteilnehmer auch vom Ausland aus *Online* - Glücksspiele abschließe.

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

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

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

3. Freispiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werde, in die Bemessungsgrundlage nicht einzubeziehen seien.

2. Kurzdarstellung Verfahrensablauf

Die Bw. ist nach eigener Beschreibung ein international agierendes Unternehmen im Bereich *Online*-Glücksspiel mit Sitz in X und betreibt eine Website, bei der es möglich ist, über das Internet an Glücksspielen wie Casinospiele (Roulette, Blackjack, Jack Hammer, Gonzo's Quest, Mega Poker, Boom Brothers, Dragon Island uvam.), und Poker teilzunehmen.

Gemeinsam mit anderen Anbietern von Glücksspielen im Internet stellte die Bw. Initiativanträge an den Verfassungsgerichtshof in Zusammenhang mit Wettens und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes, die ab 1.1.2011 in Kraft sind, als verfassungswidrig aufzuheben, da es technisch nicht möglich sei, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus 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 Berufungsentscheidung UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufungen der Bw. betreffend Bescheide Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 Glücksspielgesetz (GSpG) für das Jahr 2011 und die Monate Jänner bis Juni 2012 als unbegründet ab. Dagegen erhab die Bw. Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof.

Mit Schreiben vom 20.8.2012 übermittelte die Bw. als Veranstalterin die Glücksspielabrechnungen und ersuchte wegen Berichtigungen um bescheid mäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO, im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könne. Die Bw. habe nun versucht, diesen Faktor im Schätzungswege in den Griff zu bekommen, indem sie die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern der Statistik Austria entnahm, auf die Umsätze umrechnete und die Differenz den Umsätzen der Teilnehmer nach Ort der Registrierung hinzuzählte, bzw. abzog. Das Finanzamt beurteilte die Schätzungsmethode der Bw. als sehr

plausibel und legte sie den berufungsgegenständlichen Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 25. März 2013 zugrunde.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Die Bw. stellte den Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgaben für 2012 mit Null. In der Berufung wurde im Wesentlichen die Verfassungswidrigkeit des § 57 Abs. 2 GSpG und zwar des Tatbestandsmerkmals „Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ wegen Unklarheit und technischer Undurchführbarkeit eingewendet. Zu ihrer Berufung legte die Bw. diverse Fachartikel in Kopie bei.

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

Im Folgenden werden die einzelnen Verfahrensschritte detailliert wiedergegeben.

3. Einleitung des Verfahrens beim Finanzamt

Mit Schreiben vom 20.8.2012 ersuchte die Bw. um Erteilung einer Steuernummer und übermittelte die Glücksspielabrechnungen für „Lotterien über elektronische Medien ohne Konzession nach § 14 GSpG gemäß § 57 Abs. 2 GSpG“ mit dem Formular GSpG 50 für Juli 2012. Nach Ansicht der Bw. gestalte sich die korrekte Abfuhr der Abgaben äußerst schwierig, da zentrale Fragen bisher unbeantwortet geblieben seien. Insbesondere die Berücksichtigung der „Teilnahme vom Inland aus“ stelle im *Online*-Bereich eine besondere Herausforderung dar, da nicht festgestellt werden könne, wo sich jemand zum Zeitpunkt der Teilnahme befindet. Eine Feststellung des Standortes über die IP-Adresse sei momentan technisch nicht möglich und würde zudem auch keine zuverlässigen Daten liefern, da die IP-Adressen etwa über *Proxy Server* manipuliert werden könnten.

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

Für Juli 2012 beispielsweise errechnete die Bw. die Glücksspielabgaben folgendermaßen:

Netto-Spielumsätze („GGR“) der durch Auslandsaufenthalte von Österreichern nicht im Inland anfällt = 33.342,83, abzüglich Umsatz, der durch Touristen nach Österreich kommt (hochgerechnete Summe) 2.246,93 = 31.095,90 („Veränderung des Spielumsatzes in Österreich durch Reiseaktivitäten“).

Julinettospielumsatz 2012 Österreich 1.348.975,64 abzüglich Reisesaldo Juli 2012 minus 31.095,90 = Bemessungsgrundlage 1.317.879,74 x40% = 527.151,90 Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG.

In der Glücksspielabgabenabrechnung Formular GSpG 50 gab die Bw. einen Gebührenbetrag von 528.151,90 Euro an und ersuchte am 20.8.2012, die Glücksspielabgaben für Juli 2012 iHv 527.151,90 Euro aufgrund eines aktuellen Rechtsschutzbedürfnisses nach § 92 Abs. 1 BAO bescheidmäßig festzusetzen, damit die Bw. unter anderem aufgrund eines verfassungswidrigen Gesetzes ein Rechtsmittel erheben kann bzw. aufgrund einer unrichtigen Berechnung nach § 201 Abs. 3 BAO bescheidmäßig festzusetzen und 528.151,90 Euro rückzuzahlen.

4. Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes

Das Finanzamt berücksichtigte die von der Bw. bekannt gegebene Berechnungsmethode, kam aber laut Prüfung zu geringfügig anderen Ergebnissen als die Bw.

Das Finanzamt erließ am 25. März 2013 für die Monate Juli bis Dezember 2012 sechs Bescheide gemäß § 201 BAO und setzte die Glücksspielabgaben fest.

Das Finanzamt begründete die Bescheide auszugsweise folgendermaßen:

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

Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Spielteilnehmer 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.

Auch Live-Pokerspiele sind elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG. Bei Onlinepoker erfolgt die Teilnahme unmittelbar durch den Spieler über ein elektronisches Medium und es wird unzweifelhaft das Spielergebnis über elektronische Medien zur Verfügung gestellt. Jedenfalls erfolgt die zufallsabhängige Zuteilung der Karten zentralseitig – dies führt ja letztendlich zur

Spielentscheidung – und liegt somit eine zentraleitige Herbeiführung der Entscheidung über das Spielergebnis vor. Das Gesetz verlangt ja lediglich, dass das Ergebnis über das Spielergebnis zentraleitig herbeigeführt wird. Das bedeutet in weiterer Folge, dass Ausspielungen in dieser Art und Weise gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind. Folgt man der Definition des § 57 Abs. 5 GSpG, entspricht dies dem Entry Fee bzw. Tischgeld bei Spielteilnahme bzw. dem Verdienst.

Ausgangsbasis für die Berechnung sind die Netto-Spielumsätze der User nach Ort der Registrierung.

Auf Basis dieser Daten wurden die Umsätze von ausländischen Usern während ihrer Aufenthalte im Inland hinzugerechnet und die Umsätze von inländischen Usern während ihrer Aufenthalte im Ausland abgezogen. Die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern wurdenden Publikationen der Statistik Austria entnommen.

Als Bemessungsgrundlage werden daher die Nettospielumsätze der Teilnehmer von Österreich herangezogen und somit die „Teilnahme von Österreich“ besteuert.

Hierbei ergibt sich, dass es mehr Auslandstage von Österreichern gibt, als Inlandsaufenthalte von Personen die in den anderen Märkten der Abgabenschuldnerin sind, daher ergibt sich eine Reduktion der Nettospielumsätze.

Um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen werden in diesen Abschlag von der Abgabenschuldnerin auch die durchschnittlichen Nettospielumsätze der jeweiligen Kunden berücksichtigt.

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

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

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

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

Kann die Abgabepflichtige die Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ technisch auf Grund seines Systems nicht treffen und somit auch die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, hat sie diese zu schätzen. Da die Abgabenbehörde keine über die dem Abgabenschuldner zur Verfügung stehenden Daten besitzt bzw. die Möglichkeit auf solche zuzugreifen nicht hat, kann die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden....

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

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

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

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

Diesbezüglich gibt es seitens des Finanzamtes keine Einwände."

5. Berufung

Die Berufung stellte sich –wie die Bw. selbst erwähnte - als Replik auf die von ihr vorgelegte Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ, vom 17.2.2011, dar.

Sie verwies darauf, dass alle genannten Berufungen inhaltlich identisch seien und auch die Berechnungssystematik wurde unverändert angewendet. Anpassungen ergäben sich lediglich daraus, dass jeweils aktuelle Statistiken verwendet würden.

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

Die Bw. legte den Berufungen diverse Fachartikel bei (Siehe Punkt 8.).

5.1. Verfassungsrechtliche Bedenken

Im Zentrum der Berufung steht, dass mit Inkrafttreten der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010 die Bw. gehalten war, ab 1.1.2011 die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien nach Maßgabe des neuen Tatbestandsmerkmals „Teilnahme vom Inland aus“ zu ermitteln bzw. die Abgabe monatlich abzuführen. Allerdings bliebe unklar, was unter der „Teilnahme vom Inland aus“ zu verstehen sei. Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken sei gegen § 57 Abs. 2 GSpG ein Antrag gemäß Art 140 Abs. 1 B-VG beim Verfassungsgerichtshof eingereicht worden (G 12-14/11), in welchem die Aufhebung der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ beantragt worden sei. Die verfassungsrechtlichen Bedenken würden darauf beruhen, dass das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung für die Abgabe weder durch die Abgabepflichtigen noch durch die Abgabenbehörden nachvollziehbar und mit der notwendigen Sicherheit festgestellt werden könne. Denn beim Einsatz elektronischer Kommunikationsmittel komme eine nachvollziehbare und überprüfbare Anknüpfung an einen physischen Aufenthalt im Inland aus technischen Gründen nicht in Betracht. Ob sich der Teilnehmer im Inland befindet oder nicht könne und dürfe vom potentiell abgabepflichtigen *Online*-Spielanbieter nicht festgestellt werden.

Das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ befindet sich nicht nur in § 57 GSpG, sondern auch in § 33 TP 17 GebG. Während sich in den Gesetzesmaterialien zu § 57 GSpG keine Anmerkung finde, werde dazu in den Erläuterungen zu den Änderungen in

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

So habe der Verfassungsgerichtshof (VfGH 13.12.2011, V 85/11 ua.) klargestellt, dass gesetzliche Regelungen, die den Einsatz von Computertechnik betreffen und bedingen, auch selbst festlegen müssen, welches technische System zum Einsatz zu kommen hat, damit sichergestellt werden kann, dass das verwendete System den Anforderungen an eine zuverlässige Nachprüfbarkeit genügt. Das Gesetz müsse selbst die technische Vorgangsweise zur Ermittlung des physischen Aufenthaltsorts vorgeben und sich mit dieser Vorgabe am Sachlichkeitsgebot des Gleichheitssatzes und darüber hinaus in erster Linie an den Grundrechten auf Datenschutz, auf Achtung des Privat- und Familienlebens und auf Unverletzlichkeit des Eigentums messen lassen.

Eine Schätzung sei nicht zulässig, da eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen sei, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Denn § 57 Abs. 2 GSpG weiche in unsachlicher und verfassungswidriger Weise vom abgabenrechtlichen Ordnungssystem ab, weil er aufgrund des Anknüpfungskriteriums „Teilnahme vom Inland aus“ von vorneherein bloß eine typischerweise ungenaue Schätzung der Bemessungsgrundlage ermögliche. Eine Ermittlung der wahren Bemessungsgrundlage, der tatsächlichen Gegebenheiten scheide in Ermangelung einer dafür geeigneten Methode aus.

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

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

Diese Unmöglichkeit sei laut der Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ , vom 17.2.2011, bewusst, da vorgeschlagen werde, "die Anmeldung als Benutzer bzw. den Zugriff auf das Benutzerkonto mit Ja oder Nein zu beantwortenden Fragen zu verbinden, ob eine Teilnahme vom Inland aus erfolge". Damit sei die Aktualisierung der Gebührenpflicht in die Hände des Spielteilnehmers gelegt, ohne dass die Bw. irgendeine Möglichkeit hätte, die Richtigkeit der Angaben des Spielteilnehmers zu überprüfen. Damit könne jeder Spielteilnehmer durch die beliebige, nicht auf den Wahrheitsgehalt prüfbare Nennung eines in- oder ausländischen Aufenthaltsortes bei jeder Transaktion bestimmen, ob der Anbieter der Spiele nach österreichischem Recht gebührenpflichtig werde oder nicht.

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

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

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

- Ein Teilnehmer mit Wohnort innerhalb Österreichs könne daher sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch vom Ausland aus das Spielangebot nutzen.
- Ein Teilnehmer mit Wohnort in Österreich kann an Ausspielungen auch auf einem Aufenthalt im Ausland teilnehmen (*Internetanschluss/mobile device*).
- Es sei möglich, dass registrierte Teilnehmer von einem Internetanschluss im Ausland aus an Ausspielungen teilnehmen.

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

In all diesen Fällen sei es der Bw. technisch nicht möglich, festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme tatsächlich stattfinde. So könne die Bw. jedem Spielteilnehmer 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 Spielteilnahme gäbe es 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 („*Wireless Internet Access Devices*“) oder über die Telefonleitung („*Dial-Up Internet Connection*“) und signifikante Einschränkungen der Genauigkeit der Geolokalisation ergäben sich durch die Nutzung/Zwischenschaltung von Anonymisierungs-Diensten und *Proxy-Servers*, 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 Geolokalisationsverfahren seien nicht verlässlich und genau genug um eine taugliche Grundlage für die tatbestandsmäßige Anknüpfung der Glücksspielabgabenschuld zu bilden.

5.3. Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen = Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne“

Ebenso sei die Ansicht des Finanzamtes gesetzwidrig, dass bei Freispielern, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stamme sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter 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 Spielteilnehmer aufgewendete Betrag.

5.4. Unbestimmtheit der Formulierung „Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise“

Die genannte Formulierung sei derart offen, dass sie keine Aussage darüber zulasse, wer die Entrichtung der Glücksspielabgabe schulde bzw. hierfür hafte. Am Zustandekommen des Glücksspielvertrages würden auch die Vermieter von Büroräumlichkeiten für Glücksspielunternehmen, Marketingunternehmen, Medien, Provider, Software- und Hardwarehersteller sowie IT-Dienstleistungserbringer sowie Stromversorger mitwirken.

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

Das Finanzamt erließ keine Berufungsverentscheidungen und legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt auf die Berufungsentscheidung UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. und gab eine im Folgenden auszugsweise wiedergegebene umfangreiche Stellungnahme ab:

„....Ad III der Berufung:

Bei einer Abgabenpflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind die Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den Konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können. Die Berufungswerberin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG auf sie nicht zutreffe und deswegen sie keine Abgabe schulde. Die Berufungswerberin sei noch nicht Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und auch keine Bewilligungsinhaberin. Es fehle in ihrem Fall auch nicht an einem Berechtigungsverhältnis, weil sie Glücksspiel aufgrund einer gültigen und aufrechten Lizenz eines EU-Mitgliedstaates, namentlich X , anbiete. Weiters beruft sich die Berufungswerberin auf die Dienstleistungsfreiheit.

Dem ist zu entgegen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung – Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber – und aus der Gesetzesystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 14 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen, in dem der Begriff steht.

Eine y1 Lizenz Gewerbeberechtigung ist keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor.

Die für die Beurteilung anzuwendende Bestimmung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG.

Abgabenschuldner ist somit der Veranstalter.

Ad IV der Berufung..."

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

Wie die Bw. in ihrem Berufungsvorbringen angab, stellten etliche Anbieter von (Sport)Wetten und Glücksspielen 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 § 57 Abs.2 GSpG idFd GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, mit der Wortfolge „Ausspielungen gemäß § 12a (Elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme 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 setze voraus, dass durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen. Die Antragsteller haben die Möglichkeit, z.B. Bescheide gemäß § 201 BAO zu erwirken, Anträge auf Rückerstattung gemäß § 239 BAO oder Devolutionsanträge zu stellen, um zu einer letztinstanzlichen Entscheidung zu kommen, die vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpft werden kann.

8. Beweisaufnahmen

Einsicht genommen wurde (siehe UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.):

- in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011; (www1,Abfrage vom 30.8.2011,
 - in das Spielangebot der Bw. www2,Abfrage vom 16.8.2011;
 - in das Firmenbuch (historische Daten);
- in <http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012; in
<http://de.wikipedia.org/wiki/Geolokalisationssoftware>, Abfrage vom 6.4.2012;
<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012;
<http://de.wikipedia.org/wiki/Internet>, Abfrage vom 13.4.2012
http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität_im_Internet, Abfrage vom 13.4.2012
<http://de.wikipedia.org/wiki/IPv6>, Abfrage vom 13.4.2012

- in die von der Bw. vorgelegten Artikel TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008; Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein, Sicherheit im Internet durch Anonymität, 2002, Backu, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, www.netzwelt.de Über spezielle Netzwerke und Proxys das eigene Internet sicherer machen. Firefox anonym: Unerkannt surfen mit Tor, FoxyProxy und NoScript; Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1 ; Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ , vom 17.2.2011.
- in den Beschluss des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes, Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10.

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

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, (www1 , Abfrage vom 30.8.2011, beinhalten die Geschäftsbedingungen sowohl für Glücksspiele, als auch für Wetten, befinden sich im Bemessungsakt des Finanzamtes und werden im Folgenden auszugsweise wiedergegeben:

„Bei den Casinospiele ist Vertragspartner die "Bw.... "...,

A. Allgemeine Grundsätze

1.die Bw.... . betreibt die Website xy.

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

6.mit der Teilnahme an den Spielen anerkennt der Kunde die Gültigkeit und Anwendbarkeit der vorliegenden Geschäftsbedingungen in der jeweils gültigen Fassung.

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

B. Spielregeln

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

D. Der Kunde

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

4. Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei dürfen kein Konto eröffnen. In manchen Rechtssprechungen kann Internet-Glücksspiel teilweise oder ganz verboten sein. Es liegt in der Verantwortung des Kunden, zu wissen, ob Wetten oder Glücksspiel in seinem Heimatland legal ist.die ~Bw. ... behält sich das Recht vor, Registrierungen aus Ländern, in denen Wetten oder Glücksspiel als illegal gelten, abzulehnen, und übernimmt keine Verantwortung für Internetwetten oder Glücksspiel durch Einwohner von Jurisdiktionen, wo es illegal ist.

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

6. In Entsprechung des § 10 Abs. 2 ECG wird der Wettabchluss von Seiten der... ~Bw.... mit der Meldung „Ihre Wette wurde angenommen!“ bestätigt....Der Glücksvertrag kommt am Standort der Bw., also in X , zustande.....

E. Konto

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

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

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

F. Sonstiges

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

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

G. Ausschluss und Begrenzung der Haftung

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

K. Datenschutz

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

8.2. Internetrecherche: IP-Adresse

Das Internet ist ein weltweites Netzwerk, bestehend aus vielen Rechnernetzwerken, durch das Daten ausgetauscht werden. Es ermöglicht die Nutzung von Internetdiensten wie E-Mail, Telnet, Usenet, Datenübertragung, und WWW. Physikalisch besteht das Internet im Kernbereich hauptsächlich aus Glasfaserkabeln, die durch Router zu einem Netz verbunden sind. Auch Satelliten und Richtfunkstrecken sind in die globale Internet-Struktur eingebunden. Im Prinzip kann jeder Rechner weltweit mit jedem anderen Rechner verbunden werden. Der

Datenaustausch zwischen den einzelnen Internet-Rechnern erfolgt über die technisch normierten Internetprotokolle. Das Internet basiert auf der Internetprotokollfamilie, welche die Adressierung und den Datenaustausch zwischen verschiedenen Computern und Netzwerken in Form von offenen Standards regelt. Das Protokoll, in welchem die weltweit eindeutige Adressierung von angebundenen Rechnern festgelegt und benutzt wird, heißt Internetprotokoll (IP). Die Kommunikation damit geschieht nicht verbindungsorientiert, wie ein Telefonat, sondern paketorientiert, die zu übertragenden Daten werden in IP-Paketen von ca. 1500 Byte übermittelt, welche jeweils IP-Adressen als Absende- und Zielinformation beinhalten. Der Empfänger setzt die Daten aus den Paketinhalten in festgelegter Reihenfolge wieder zusammen. Um einen bestimmten Computer ansprechen zu können, identifiziert ihn das Internetprotokoll mit einer eindeutigen IP-Adresse. (http://de.wikipedia.org/wiki/Internet,_Abfrage_vom_13.4.2012).

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

(<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012). Jede IP-Adresse ist auf einen Besitzer registriert, welcher auch jederzeit über den Whois-Dienst erfragt werden kann. http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität_im_Internet, 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 zugewiesen 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 Stadtebene geschätzt. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012).

8.3. Kurzdarstellung der Literatur

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

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

8.3.2. **Backu, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88;** Bei der Einwahl ins Internet wird dem Nutzer eine IP-Nummer zugewiesen. Bei der IP-Nummer handelt es sich um vier dreistellige und durch einen Punkt getrennte Zahlen zwischen 0 und 255 (xxx.xxx.xxx.XXX). Über diese im Internet einmalige Ziffernfolge kann der Rechner des

Nutzers während seiner Einwahl identifiziert und angesteuert werden. IP-Nummern werden lokalen Vergabestellen (LIR) – in der Regel Internet Service Provider - von der IANA über regionale Vergabestellen (RIR) zugewiesen. Regionale Vergabestelle für Deutschland ist das RIPE (*Reseaux IP Europeens Network Coordination Centre*). Dieses unterhält eine Datenbank, in der der Inhaber einer IP-Nummer mit seinen Adress- und 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*).

8.3.3. Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

„..... Die Auferlegung von technischen Maßnahmen zur Ermittlung des geographischen Standortes bedarf daher bei einer hohen Ungenauigkeit der Treffer und daraus folgenden Einbußen für den Sportwette- bzw. Glücksspielveranstalter einer entsprechenden sachlichen Rechtfertigung, an die hohe Maßstäbe anzulegen sind. Vor diesem Hintergrund und im Lichte der Zweifel an der Genauigkeit von Geolocation Methoden sind die zwischenzeitlich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen einzuordnen....“

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

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

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

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

Der Beschluss betraf die Zulässigkeit der Vermittlung und Abschluss von Sportwetten über das Internet. Es ging um ein vollständiges Verbot der Veranstaltung und Vermittlung von

Sportwetten über das Internet mit Teilnehmern, die sich im Land Bayern aufhalten. Eine Selektierung nach Nationalstaaten sei möglich, jedoch nicht nach einzelnen Bundesländern. Eine praktische Umsetzung würde an der noch nicht ausgereiften Technik scheitern oder zumindest nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten möglich sein. Es sei daher rechtlich nicht zulässig, gegen Auferlegung von hohen Zwangsgeldern ab sofort eine Maßnahme zu verlangen, die technisch noch gar nicht umgesetzt werden könne. Es wäre mit den Grundsätzen des Rechtsstaates nicht vereinbar, von einem Bürger etwas zu verlangen, wozu dieser nicht in der Lage ist und der Bürger dann den Beweis antreten müsste, dass es Umsetzungsmöglichkeiten gäbe.

Über die Berufung wurde erwogen:

9. Festgestellter Sachverhalt

Die Bw. ist nach eigener Beschreibung eine Gesellschaft im Rahmen einer europaweit führende Unternehmensgruppe im Bereich *Online*-Glücksspiel und *Online*-Sportwetten. Die Produktpalette der Unternehmensgruppe umfasst derzeit Sportwette, Casino, Poker, Games inklusive Hunde- und Pferdewetten, wobei Sportwetten das Kerngeschäft darstellen. Das Angebot der Gruppe wird praktisch ausschließlich *online* über das Internet geführt. Die Bw. betreibt eine Website, bei der es möglich ist, über das Internet Glücksspiele wie Casinospiele (Roulette, Blackjack, Jack Hammer, Gonzo's Quest, Mega Poker, Boom Brothers, Dragon Island uvam.), und Poker zu spielen (www2.bwin.com,). Die Spielteilnehmer können das Angebot der Bw. von jedem beliebigen Ort aus in Anspruch nehmen, sofern ein Internetzugang technisch gewährleistet ist. Die User sind auch nicht an ein bestimmtes Endgerät gebunden, sondern können das Angebot über ein Standgerät oder über mobile Geräte, insbesondere über Laptops sowie Mobiltelefone oder über andere private und öffentliche technische Einrichtungen in Anspruch nehmen, die einen Zugang zum Internet ermöglichen, sie müssen sich aber registrieren.

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, Last update:15.06.2011, (www1.bwin.com,Abfrage vom 30.8.2011), sehen vor, dass der Spielteilnehmer mit jeder Teilnahme an den Spielen die Gültigkeit und Anwendbarkeit der Geschäftsbedingungen in der jeweils gültigen Fassung anerkennt. (A.6.). Die Registrierung erfolgt über Ausfüllen eines Fragebogens mit persönlichen Daten, Anschrift und E-Mailadresse des Users. Darüber hinaus muss der User einen Benutzernamen und ein persönliches Passwort festlegen, welches vor jedem Spiel und jeder Wette der Unternehmensgruppe eingegeben werden müssen. Nach der Registrierung wird ein so genanntes Wettkonto eröffnet, auf das der Spielteilnehmer, etwa mit Kreditkarte oder Prepaid –Karten, Einsätze einbezahlt und Auszahlungen erhält. (E.5.). Die

Bw. kann einzelne Wetten ablehnen oder die Einsätze limitieren, sie kann Spielteilnehmer auch von der Teilnahme an Spielen ohne Angabe von Gründen ausschließen. (B.3.).

Mit der Registrierung bestätigt der Spielteilnehmer, dass

- das eingesetzte Geld aus keinen illegalen Quellen kommt. (D.2.).
- Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei kein Konto eröffnen dürfen. In manchen Rechtsprechungen kann Internet-Glücksspiel teilweise oder ganz verboten sein. Es liegt in der Verantwortung des Spielteilnehmers zu wissen, ob Wetten oder Glücksspiel in seinem Heimatland legal ist. Die Bw. behält sich das Recht vor, Registrierungen aus Ländern, in denen Spielen oder Glücksspiel als illegal gelten, abzulehnen, und übernimmt keine Verantwortung für Internetwetten oder Glücksspiel durch Einwohner von Jurisdiktionen, wo es illegal ist. (D.4.)
- er sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufhält. (D.5.).

Erst dann wird der Spielabschluss von der Bw. mit der Meldung „Ihre Wette wurde angenommen!“ bestätigt, bzw. der Glücksvertrag kommt am Standort der Bw. zustande. (D.6.).

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

Während sich für die Bw. die Wohnadresse des Spielteilnehmers aus dem Fragebogen anlässlich der Registrierung ergibt, kann sich der Ort, an welchem sich der Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Spiele 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 am Glücksspiel teilgenommen wird, in Österreich oder im Ausland befindet.

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

IP-Adressen können mit dem Verfahren der Geolokalisation einem geografischen Ort zugeordnet werden. Dieses Geolokalisationsverfahren ist dort von Bedeutung, wo es um eine exakte geografische Position von Internetnutzern geht. (*Hoeren, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 6*). Nach ziemlich einhelliger Literaturmeinung sind diese Geolokalisationsverfahren ungenau, schwanken und können die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zuordnen, denn 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;). Manche Meinungen sprechen von 95%iger Sicherheit für den Stadtbereich (<http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012). *Backu, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90*, kommt zu dem Schluss, dass die Lokalisierung von Nutzern im Internet alleine anhand von IP-Nummern keine allzu genauen, aber für manche Zwecke ausreichende Ergebnisse liefert. Bei mobilem Internetzugriff wird nicht die tatsächliche Position des Benutzers bestimmt, sondern die geografische Lage des Anknüpfungspunktes an das Internet. (TÜV Rheinland, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008, 12/16).

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

10. Gesetzliche Grundlagen

10.1. Allgemeine Bestimmungen

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG idF vor BGBl. 167/2013 sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und

2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und

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

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

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

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

10.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GS_PG

„Gemäß § 57 Abs. 1 GS_PG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Gemäß § 57 Abs. 2 GS_PG beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 57 Abs. 5 GS_PG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Gemäß § 59 Abs. 1 GS_PG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58:

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne

Gemäß § 59 Abs. 2 GS_PG sind Schuldner bei einer Abgabenpflicht gemäß § 57 bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Gemäß § 59 Abs. 3 GS_PG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

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

11. Der Spielvertrag des bürgerlichen Rechtes als Voraussetzung der Anwendung des § 57 GSpG.

Einleitend bemerkt der Unabhängige Finanzsenat, dass er hinsichtlich der gleichen Streitfrage bereits Entscheidungen UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 ua. (abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu den Wettgebühren traf. Bekämpft wurde die Wortfolge „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG.

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

Die Bw. bestreitet, ebenfalls unter Bezugnahme auf § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, dass die in § 57 Abs. 2 GSpG geforderte „Teilnahme vom Inland aus“ bei *Online* –spielen ermittelt werden könne.

§ 57 GSpG ist vergleichsweise zur Wettgebühr nicht in einen Grundtatbestand „Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland“ (vgl. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG) und eine Fiktion „bei Teilnahme am Rechtsgeschäft vom Inland aus gilt das Rechtsgeschäft als im Inland abgeschlossen“ (vgl. § 33 TP 17 Abs. 2 GebG) textiert. Es heißt lediglich, „**Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt**“.

Wo Steuergesetze - wie hier Glücksspiel, Ausspielung, Einsatz, Gewinn - 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).

Es ist daher zu untersuchen, welche Verträge vom Begriff der glücksspielgesetzlichen „Ausspielung“ umfasst werden und in welchem Sinn das Glücksspielgesetz den Begriff „Inland“ grundsätzlich im Auge hatte. Das Glücksspielgesetz enthält abgabenrechtliche Regelungen, ist aber ein Gesetz *sui generis*, da es auch andere Zwecke wie Ordnungspolitische oder die Sportförderung regelt (§ 20 GSpG). (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, 24). Das Glücksspielgesetz regelt nicht das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes, sondern setzt dies voraus. Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB. (*Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214). Laut *Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1272 Rz 1 geht der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspieles durch dessen Zuordnung zum Glücksspielgesetz nicht verloren.

Die privatrechtliche Positionierung des Glücksspiels als Rechtsgeschäft „Glücksvertrag“ ist Voraussetzung für die glücksspielabgabenrechtliche Beurteilung.

11.1. Der Glücksvertrag im bürgerlichen Recht

Es geht nicht um den Bedarf einer Analyse der Glücksspiele für das bürgerliche Recht, sondern um den bürgerlich-rechtlichen Bedarf für die Glücksspielabgaben (vgl. UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09).

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 iwS, (*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, *Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1).

§ 1269 ABGB zählt unter den Glücksverträgen ieS die Wette (§ 1270 ABGB), das Spiel (§ 1272 ABGB) und das Los (§ 1273 ABGB) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer Gewinnchance ist (vgl. *Wolff in Klang*², V, 984). Als Wette wird die Vereinbarung einer Leistung an denjenigen bezeichnet, dessen Behauptung sich im Meinungsstreit als richtig erweist. Hinzu muss das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang, ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis treten. (*Binder in Schwimann, ABGB*³, V, § 1270 Rz 1). Laut *Marhold/Friedrich, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung*, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 1 (2000), 36 fällt unter den Begriff des beiden Teilen noch unbekannten Ereignisses jede Begebenheit, unabhängig davon, ob sie durch menschliches Verhalten bewirkt werden kann, die ein zukünftiges, gegenwärtiges oder vergangenes Geschehen betrifft, denn auch bei einem gegenwärtigen oder vergangenem Ereignis liegt ein aleatorisches Moment in der Entscheidung, welche Behauptung die richtige ist. Gemäß § 1272 ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Die für Wetten festgesetzten Rechte gelten auch für Spiele. *Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1*², 1928, 613, 615, behandelt den vielumfassenderen Begriff des Spiels als den weiteren, so dass die Wette als eine Art des Spiels erscheint. (a.A. *Hasberger/Busta*, Top die Wette gilt).

Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49, vgl. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11). Spielzweck ist die Herbeiführung der „Spannung“, der sowohl beim Spiel als auch bei der Wette gegeben ist. (UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 2010/16/0101).

Spiele zeichnen sich durch ein Raum- und Zeitgefüge aus, in welchem eigene Regeln, die Spielregeln, durch die der Spieltypus definiert wird (z.B. Roulette, Kartenspieler, Fußballtoto usw.) gelten. (*Johan Huizinga, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel*, 17-18). Jedes Spiel spielt sich in einem begrenzten Raum ab, dem „Spielraum“, der durchaus auch ein virtueller Raum sein kann (z.B. Roulette und Kartenspieler können nicht gleichzeitig „auf demselben Tisch“ gespielt werden). Das jeweils einzelne Spiel hat zeitliche Grenzen. Das Spiel beginnt meist mit der Leistung des Einsatzes und ist zu Ende, wenn feststeht, ob der Einsatz verloren oder ob ein endgültiger Gewinn erzielt wurde. (*Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels*, ÖJZ 2008, 699). Beim Kartenspieler beginnt es z.B. mit der Auseilrunde und endet mit dem Aufdecken der Karten, bzw., wenn der vorletzte Spieler das Spiel verlässt und der Gewinner feststeht. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, VfGH VwGH; Objektverlosung UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 2010/16/0101).

Ein Spiel ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag. Der Spielvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Spielteilnehmer zustande. (*Bydlinski*,

Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Von einem einzelnen Spielvertrag wird gesprochen, wenn sich der Spielteilnehmer nach dem Ende jedes Spiels neu und frei entscheiden kann, ob er ein weiteres – gleichartiges oder anderes Spiel beginnen will oder nicht. Ein Spiel muss einen in sich abgeschlossenen Vorgang darstellen und eine eigene, gesonderte Chance auf Gewinn enthalten, dessen Ergebnisse zufallsabhängig sind = gesonderte Gewinnchance pro Spiel mit zufallsabhängigem Ergebnis. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 698). Das Synallagma der Spielteilnehmer (untereinander) ist nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Im Spielteilnehmer wird durch das Spielangebot die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung, die Hoffnung auf eine Gewinnchance geweckt. (*Strejcek/Bresich (Hg.)*, Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9). Die „Gegenleistung“ die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Es kann aber auch sein, dass er nichts bekommt und seinen Einsatz verliert.

Die Bw. bestritt keineswegs, dass sie über Internet Glücksspiele und Wetten anbietet.

11.2. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen

Das Glücksspielgesetz nimmt in § 1 Abs. 1 GSpG nur den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los) in seinen Gegenstand auf, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Dem Spielbegriff des § 1272 ABGB kommt in Bezug zu § 1 Abs. 1 GSpG zwar konstituierende Funktion zu, aber er differenziert das Rechtsgeschäft Spiel nicht in Glücksspiele, deren Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist und solchen bei denen das nicht der Fall ist („Geschicklichkeitsspiele“), aus, denn in seiner komplexen Fassungskraft umgreift er beide (z.B. sportliche Wett“spiele“ wie Fußballspiel, Boxwettkampf, Wettlauf, Tennisturnier, aber auch um die Wette Kegelspielen, Bridge, Schach, Roulette, Black Jack, Kartenspiel und das Spiel in Losen [u.a. Objektverlosung UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 2010/16/0101]; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]). Nach dem Glücksspielgesetz wird der Spielvertrag aufgrund des bürgerlichen Rechts abgeschlossen und es lässt die vertraglichen Vereinbarungen unangetastet. (Siehe auch UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06, zur Gesellschaftsteuer: Gesellschaftsrecht – Umgründungssteuergesetz, bzw. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

In § 2 GSpG heißt es, dass eine Ausspielung ein Glücksspiel ist, also das genannte bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft Spiel, dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist. Mit der Glücksspielnovelle 2008 erfolgte eine auf Parallelisierung mit § 1 Abs. 1 GSpG und damit auch mit dem zivilrechtlichen Spielvertrag ausgerichtete Neufassung: „Der

Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.“ (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)). Damit ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (*Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 2010/16/0101).

Das bedeutet, nach dem Glücksspielgesetz sind Ausspielungen

- Glücksspiele,
- bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist,
- die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden
- und die entgeltlich sind.

Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss.

Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, wie Lotterien uä, sowie Casinospiele (Roulette usw.) und Kartenspiele, unter der Voraussetzung „unternehmerischer Mitwirkung“ (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)).

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben. Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Die Glücksspielabgabepflicht der Bw. als Anbieterin von Internetglücksspielen gründet sich nicht auf § 57 Abs. 1 GSpG, sondern auf § 57 Abs. 2 GSpG, wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien) 40% der Jahresbruttospielerlöne, das sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres, beträgt.

Insoweit ist dem Glücksspielgesetz zu entnehmen, dass das Rechtsgeschäft Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG

unterliegt. Nunmehr ist für die von der Bw. aufgeworfene Streitfrage zu untersuchen, welchen steuerlichen Charakter die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG haben.

11.3. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG

Die Glücksspielabgaben sind keine „neue Steuer“, sondern „**neu geregelt**“.

Bereits nach den Materialien zum Glücksspielgesetz 1960 wollte man die in verschiedenen Gesetzen verstreuten Regelungen im Glücksspielgesetz **und** im Gebührengesetz konzentrieren (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX. GP; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 2010/16/0101, *Varro*, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011/654). Im Artikel *o. A.*, GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356, wird betont, dass **aus steuerlicher Sicht die neu geregelten**

Glücksspielabgaben in §§ 57 bis 59 GSpG die bisherigen Gebühren auf Glücksspiele und Ausspielungen gemäß § 33 TP 17 Z 7 und 8 GebG ersetzen (Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010). Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen soll, bezeichnet. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu §§ 57 bis 59 GSpG). Auch z.B. *Online-Glücksspiel* ist ausdrücklich als „Elektronische Lotterie“ glücksspielabgabepflichtig, allerdings mit einer anderen Bemessungsgrundlage und einem anderen Steuersatz. In den Materialien wurden als Beispiele für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG) Video Lotterie Terminals oder das Glücksspielangebot im Fernabsatz genannt (z.B. *Online-Glücksspiel*). Die Glücksspielnovellen änderten den Inhalt des § 12a GSpG nicht. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 7 und 31 (§ 12a und § 60 Abs. 22 GSpG)).

§ 57 Abs. 2 GSpG bestimmt daher, dass all jene elektronische Lotterien (§ 12a GSpG), für die keine Bundeskonzession erteilt wurde, eine Glücksspielabgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen zu entrichten haben. (*A.*, GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357).

11.4. Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

Bis 31.12.2010 verwies § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG auf „*Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG)*“, was zeigt, dass die entsprechenden Rechtsgeschäftsgebühren und glücksspielgesetzlichen Regelungen schon vor der Novelle 2008 miteinander verschränkt waren. Das ging zurück bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 vom 21. Juni 1960, das in seinem § 25 GSpG 1960 den § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG reformulierte (Einbeziehung der Lotterietaxe aufgrund des Lottopatentes 1813 und der im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr.

27/1948 enthaltenen Gebührenvorschriften. Näheres siehe auch UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 und UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 2010/16/0101).

Nach der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 sollten die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe § 57 bis § 59 GSpG erst am 1.1.2011 in Kraft treten und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG sollten am 1.1.2011 außer Kraft treten. § 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 GSpG traten aber gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung in Kraft, das war der 19.7.2010. Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 standen daher § 33 TP 17 „alte Version“ und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG „neue Version“ mit der Legaldefinition, die festlegt, welche Spiele Glücksspiele sind, nebeneinander in Geltung. (s.a. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, VwGH 2012/16/0188). Neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG waren auch noch die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 8 GebG in Höhe von 16% zu entrichten. Ab 1.1.2011 sind neben der Konzessionsabgabe nach § 17 Abs. 6 GSpG Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in Höhe von 16% zu entrichten.

Die Glücksspielabgabe wird in den Materialien einerseits als allgemeine Abgabe auf Ausspielungen bezeichnet (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage – Materialien, Zu §§ 57 bis 59 GSpG), andererseits soll sie die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008). Ein Vergleich soll nun die Ähnlichkeiten zwischen Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgabe aufzeigen:

- Steuergegenstand: Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“, also bestimmte Glücksverträge. § 57 Abs. 2 GSpG regelt keinen neuen Steuergegenstand, sondern nur die Bemessungsgrundlage für Ausspielungen über technische Medien. Das Glücksspielgesetz ist nicht in § 15 Abs. 3 GebG, der eine Gebühren- und Verkehrsteuerkumulation verhindern soll genannt, wohl aber in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG: Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG ist.

- Befreiungen und Ermäßigungen: Wie im Gebührengesetz sind Befreiungen (§ 57 Abs. 6 GSpG) und Ermäßigungen (§ 57 Abs. 7 GSpG und § 58 GSpG) von der Glücksspielabgabe vorgesehen, die sachlich formuliert sind.

- Bemessungsgrundlage: Bei den einzelnen Rechtsgeschäftsgebühren ist Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles, z.B. bei den Bestandvertragsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG das Entgelt, bei den Wettgebühren gemäß

§ 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Einsatz des Spielteilnehmers, also das Entgelt, der Preis.

§ 57 Abs. 1 GSpG sieht als Grundtatbestand ebenfalls vor, dass Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles ist, nämlich der Einsatz. § 57 Abs. 2 GSpG, die für die Bw. maßgebliche steuerrechtliche Bestimmung, legt als der Bemessungsgrundlage „*Jahresbruttospielergebnisse*“ vorgelagerten Sachverhalt ebenfalls den Einsatz des Spielteilnehmers fest. Für die Bemessungsgrundlage werden die Einsätze der Spielteilnehmer auf das Kalenderjahr hochgerechnet und die ausbezahlten Gewinne abgezogen.

- Entstehen der Steuerschuld: § 59 GSpG sieht mehrere Steuerschuldentstehungstatbestände vor, z.B. im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages, bei Ausspielungen grundsätzlich mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Nach § 16 Abs. 5 lit. b GebG vor dem 1.1.2011 entstand die Gebührenschuld bei Ausspielungen ebenfalls mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht. Im Fall der Bw., bei elektronischen Lotterien ist das Glücksspielabgabenauslösemerkmal der Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne. Vergleichsweise lautet § 16 Abs. 5 GebG idG ab 1.1.2011, dass die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Spieleinsatzes entsteht.

- Steuerschuldner: Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG. Bei den Glücksspielabgaben gilt als Vermittlung die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen und Gewinnen und darüber hinaus auch die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise. Vergleichsweise sind gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur Entrichtung der Wettgebühren die Personen, die gewerbsmäßig Spielen abschließen oder vermitteln zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Haftung der übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen gemäß § 30 GebG findet allerdings kein Pendant bei der Glücksspielabgabe.

- Entrichtung: Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel abzuführen. Die Bestimmungen zur Selbstberechnung der Wettgebühren sind in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG im Wesentlichen gleichlautend geregelt.

- Bewertung: § 59 Abs. 6 GSpG verweist für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen für Zwecke der Glücksspielabgaben auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes und entspricht ansonsten dem Wortlaut des § 26 GebG.

- Eingabengebühren für Konzessionserteilungen gemäß § 59a GSpG: nach § 59a Abs. 4 GSpG gelten für die Gebühren im Übrigen die Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957 über Eingaben und amtliche Ausfertigungen.
- Unentgeltliche Glücksspiele: § 58 Abs. 3 GSpG sieht für Preisausschreiben die ermäßigten Glücksspielabgaben von 5% vor. Preisausschreiben waren nicht von § 33 TP 17 GebG erfasst, da dieser nur entgeltliche Glücksverträge zum Gegenstand hatte und hat, wie auch die Rechtsgeschäftsgebühren grundsätzlich nur entgeltliche Rechtsgeschäfte besteuern. Preisausschreiben wurden bis 31.7.2008 als Schenkungen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz zugeordnet (z.B. VwGH 15.3.2001, 98/16/0205), waren aber gemäß § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG schenkungssteuerbefreit. Zur Abgrenzung „zwischen dem Glücksvertrag und freigebigen Zuwendungen iS des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG“ befassete sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 4.11.1994, 94/16/0030.
- Gleichbehandlung der Glücksspielabgaben und Wettgebühren in Bezug auf das Finanzstrafgesetz: Wettgebühren sollen ebenso wie Glücksspielabgaben dem Finanzstrafgesetz unterliegen, denn ohne diese Regelung würden zwar Glücksspielabgaben, nicht aber Wettgebühren dem Finanzstrafgesetz unterfallen. (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Artikel 5, Änderung des Finanzstrafgesetzes).
- Gleichstellung der Glücksspielabgaben mit § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG idF als ausschließliche Bundesabgaben im Finanzausgleichsgesetz 2008: „*Die neue Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG ersetzt, abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen, die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG, welche ausschließliche Bundesabgaben sind und ist daher ebenso als solche einzustufen.*“ (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008).

Aus diesem normativ-theoretisch entfalteten Konzept ist folgende Ordnungsstruktur der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG ersichtlich. Das Glücksspielgesetz greift in § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG einen Teil von Glücksverträgen heraus, bezeichnet sie als Ausspielungen und besteuert sie mit den Glücksspielabgaben. Nur das Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG. Dadurch, dass das Glücksspielgesetz in § 1 Abs. 1 GSpG einerseits den Begriff des Spiels voraussetzt und in § 2 Abs. 1 GSpG die „*Obligatio*“, nämlich Preis gegen Hoffnung auf Gewinnchance umreißt, verweist es auf den Spielvertrag des ABGB.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird diese Interpretation durch die Jahrzehntelange gegenseitige Verschränkung des Glücksspielgesetzes mit den Rechtsgeschäftsgebühren des § 33 TP 17 GebG in seinen unterschiedlichen Fassungen und den parlamentarischen Materialien zur Einführung der Glücksspielabgabe mit der Glücksspielnovelle 2008 deutlich unterlegt. Die (spätere) Hereinnahme der ursprünglich der Schenkungssteuer unterliegenden Preisausschreiben unter die Glücksspielabgabe zeigt aus steuerlicher Sicht, dass damit ein Verstärkungseffekt in der Angleichung der Glücksspielabgaben an die Gebühren und Verkehrsteuern verbunden ist. Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. Wenn es in den Materialien heißt, dass die Glücksspielabgaben eine allgemeine Abgabe auf Ausspielen sind, wird letztendlich der Abschluss des Rechtsgeschäftes Glücksspiel besteuert. Auch die Einschränkung des § 1 Abs. 1 GSpG auf solche Glücksverträge, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, stellt auf eine Wortfolge ab, die sich in einem anderen (Verkehrs-)Steuergesetz, in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG findet. (UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Zur Interpretation der Glücksspielabgaben können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.

Die Dominanz des bürgerlichen Rechtes bei der Auslegung der Rechtsgeschäftsgebühren, die sich zweifelsohne institutionalisiert hat ohne die wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Betracht zu lassen (*Tipke, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß*¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll, Rentenbesteuerung*³, 590ff), lässt sich auch historisch erklären: *Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes*, Wien, 1913, 8:

„Das allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (ABGB) vom 1.6.1811 enthält im weitesten Maße die Rechtsbegriffe und rechtlichen Grundlagen, worauf das Gebührenrecht aufgebaut ist. Der § 1 A GebG 1850 deutet das gegenseitige Verhältnis im Wesentlichen an, indem er zur Gebührenpflicht der Rechtsgeschäfte voraussetzt, dass nach den bürgerlichen Gesetzen Rechte begründet, übertragen, befestigt umgeändert oder aufgehoben werden. Auch sonst wird im Gebührengesetz 1850 (§ 37, 44 ua.) ausdrücklich auf das ABGB Bezug genommen. Dieses kann daher zur Auslegung immer herangezogen werden, wenn die Gebührenvorschriften selbst nicht abweichende Bestimmungen enthalten und soweit nicht andere besondere Gesetze (z.B. Handelsgesetzbuch usw.) in Frage kommen.“

Das war und ist auch konstitutiv für die Glücksverträge, die bereits im Gebührentarif TP. 57 GebG 1850 als jene „Verträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird“ bezeichnet wurden. Dazu gehörten „*Wetten, Lotterien und andere Ausspielungen, der Hoffnungskauf, der Bodmereivertrag, Versorgungs- und*

Versicherungsverträge und Leibrentenverträge^a. (Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes, Wien, 1913, 267).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG durchwegs Rechtsgeschäftsgebühren- bzw. Verkehrsteuercharakter zukommt, die Interpretation erfolgt im Licht des ABGB unter Beachtung einerseits der Eigentümlichkeit der Glücksspielgesetzlichen Terminologie und andererseits der bei allen Abgabengesetzen elementaren wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Da dieselbe Frage wie die Bw. sie stellte, bereits bei den Wettgebühren Streitpunkt war, nämlich die Bedeutung der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus,“ wird in weiterer Folge für die nähere Durchleuchtung des § 57 Abs. 1 GSpG und des § 57 Abs. 2 GSpG auf die Bestimmungen insbesondere des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG (Wettgebühr) rekurriert, mit welchen sich der Unabhängige Finanzsenat bereits in den Berufungsentscheidungen UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 und UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 ua., auseinandersetzte, sowie auf die bisherige Rechtssprechung des Unabhängigen Finanzsenates zu diversen Glücksverträgen. (UFS 30.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 [VfGH 21.9.2012, B 1357/11]; UFS 5.4.2007, RV/1665-W/06; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02, sowie vgl. UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 2010/16/0101).

12. Anknüpfungspunkt IP-Adresse

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 § 57 GSpG (Glücksspielabgabe) an technischen Kriterien (IP-Adresse ua.) orientiert, an Hand deren der Inlands- oder Auslandsaufenthalt des Spielteilnehmers von Internetspielen feststellbar wäre.

Der Terminus „Glücksspiele“ richtet den Lichtkegel auf das bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft (UFS 30.1.2009, RV/0470-W/02). Das in § 57 GSpG besteuerte „Rechtsgeschäft Ausspielung (=Glücksspiel)“ entspricht dem in § 1272 ABGB geregelten Spielvertrag. Weder § 1272 ABGB noch § 57 GSpG (in Bezug auf § 2 Abs.1 GSpG) unterscheiden, was das vertragliche Zustandekommen anbelangt, ob das Spiel über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird. Das Glücksspielgesetz nennt im Grundtatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“ und in seiner Variante, die für die Bw. wesentlich ist, nämlich § 57 Abs. 2 GSpG „*Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien) an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“. Analog zu den Wettgebühren des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, wird demnach in beiden Fällen fingiert, dass die Glücksverträge im Inland

abgeschlossen wurden. Die Bw. und das Finanzamt stellen die Rechtsgeschäftsqualität und das Zustandekommen der gegenständlichen Spielverträge zwar nicht in Frage, doch ist „die Teilnahme an den Ausspielungen vom Inland aus“ iSd § 57 GSpG in den chronologischen Ablauf des Rechtsgeschäftes Spiels eingebunden und war als Vorfrage in den Blick zu nehmen.

12.1 Die Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG sind eine Art der Durchführung und kein von § 862 ABGB abgehobener „*Online*- eigener“- Vertragsabschluss

Ein Vertrag kommt gemäß allgemeinen Zivilrecht an jenem Ort zustande, an dem dem Anbieter die Zustimmung der anderen beteiligten Partei zugeht (§ 862 ABGB). Diese allgemeine Regel zum Vertragsabschluss gilt auch für Glücksspiel- und Wettverträge. (*Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421).

Unter elektronischen Medien verstehen die Materialien jede Form der Datenübertragung unter Zuhilfenahme modernster Technologien aus dem Telekommunikationsbereich (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Der Begriff der Elektronischen Lotterien in § 12a GSpG ist nur von der spezifischen Art seiner Durchführung, nicht durch den Inhalt des Spiels bestimmt. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a, Rz 9-10, *Strejcek/Bresich (Hg.)*, Glücksspielgesetz- GSpG 1989, § 12a Rz 2).

Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „*Online*- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nenne § 12a GSpG

- a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien,
- b) eine zentraleitige Spielentscheidung und
- c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme.

Dass das Internet ein elektronisches Medium im Sinne dieser Bestimmung sei, könne nicht zweifelhaft sein (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a Rz 5). Über Gewinn und Verlust werde dann zentraleitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt ((*Strejcek/Bresich (Hg.)*,

Glücksspielgesetz- GSpg 1989, § 12a Rz 4). Das Erfordernis der zentralseitigen Entscheidung sei dann erfüllt, wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147). Könne dem Spielteilnehmer das Spielergebnis zeitnah zum Spielende durch eine Anzeige am Internet-Terminal zur Kenntnis gelangen, seien sämtliche von § 12a GSpg aufgestellten Formerfordernisse der Glücksspielform „Elektronische Lotterie“ erfüllt. (s.a. o. A., Glücksspielautomaten - elektronische Lotterien – Rechtsbruch, MR 2010, 166).

Dazu ist allerdings zu bemerken, dass die jetzige Fassung des § 12a GSpg nicht mehr lautet „*Elektronische Lotterien sind Ausspielungen, bei denen der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird*“, sondern „*Elektronische Lotterien sind Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt.*“ Die Materialien dazu stellten jedoch klar, dass durch die Glücksspielnovelle 2008 keine inhaltliche Änderung erfolgte.

Auch § 13 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die technischen Merkmale von Glücksspielautomaten, deren Anbindung an ein Datenrechenzentrum, sowie über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (Glücksspielautomatenverordnung), BGBl. II 2012/69 stellt folgende Software-Anforderung:

„Ein Spiel an einem Glücksspielautomaten beginnt mit der gesonderten Auslösung eines Spielprogrammes durch den Spielteilnehmer nach Leistung eines Einsatzes und endet mit der Entscheidung über das Spielergebnis und dessen Verbuchung in den elektronischen Zählern.“

Die Textierung zeigt, dass selbst bei einem Spiel an einem Glücksspielautomaten der bürgerliche-rechtliche Spielvertrag mit all seinen Merkmalen unberührt bleibt. Der Stand der Technik und die Möglichkeiten, die sie bietet, sind lediglich „äußere Form“, aber keine andere Art von Vertragsabschluss. Die frühere Fassung des § 12a GSpg, „*Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird*“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung ja erhalten. (Siehe dazu insbesondere Bydlinski, Civilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697.) Wenn die Materialien besagen, dass die Definition der Elektronischen Lotterie sprachlich klarer gefasst wurde (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 7 und 31 (§ 12a und § 60 Abs. 22 GSpg)), kann das im Licht der Textierung der Glücksspielabgaben nur besagen, dass nun nicht nur auf den Spielvertrag [im Inland], sondern auch auf die Spielteilnahme vom Inland aus, der den Spielvertrag im Ausland mit ein bezieht, abgestellt wird – und zwar auch beim Spiel über elektronische Medien.

Weder § 12a GSpg, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBl. II 2012/69, die sich beide zweifelsohne mit Technik beschäftigen, normieren einen von § 862 ABGB

abgehobenen „*Online*-eigenen“ Vertragsabschluss in das Glücksspielgesetz und in die Glücksspielabgaben. Geregelt wird bloß eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, es wird aber kein neuer Vertragszustandekommenstypus erschaffen.

12.2. IP-Adresse: Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG ist nicht nach technischen Kriterien textiert

Es geht der Bw. auch um die Frage, ob die „Teilnahme vom Inland aus“ über die IP-Adresse feststellbar ist. Die Bw. brachte vor, dass eine „Teilnahme vom Inland“ durch Internetortung (Geolokalisierung) nicht in einer verlässlichen und nachvollziehbaren Weise festzustellen sei und betonte, dass die besondere Problembereiche des POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up* Internet Connection, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, Einwahlknoten unterstreichen würden, welche große Ungenauigkeit und Unsicherheit mit der Geolokalisation verbunden sei.

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

Der Unabhängige Finanzsenat hält der Bw. entgegen, dass laut Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes nach den technischen Möglichkeiten eine Selektierung nach Nationalstaaten möglich wäre. Da sich der 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 § 57 GSpG 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, nicht einmal wenn man die Bezugnahme des § 57 Abs. 2 GSpG auf die Elektronischen Lotterien in diese Überlegungen miteinbezieht. Abgesehen davon soll darauf sicherheitshalber kurz eingegangen werden. Im

Zusammenhang mit der vorliegenden Frage, welche technischen Möglichkeiten der Feststellung es gibt, ob bei Abschluss von *Online*-Rechtsgeschäften sich ein Vertragspartner im Inland oder im Ausland aufgehalten hat:

- ist POP (*point of presence*) der Einwahlknoten des Internetanbieters in Bezug auf die IP-Adresse, wobei es gleichgültig ist, ob es sich um eine fixe oder dynamische IP-Adresse handelt;
- ist *Wireless Internet Access Devices* ein Internetzugangsgerät, das nicht durch Leitungen verbunden ist;
- ist *Dial-Up Internet Connection* die Einwahlnummer, mit der man sich zum Provider ein wählt, bevor das Datenpaket abgesendet wird. Sie ist normalerweise fix hinterlegt, doch sie schaut im Hintergrund anders aus, je nachdem, ob man mit einem Stick, einem Modem, einem Kabel, einer Standleitung oder einem Tablett mit SIM-Karte arbeitet; kann auch die Einwahl ins Internet über eine Telefonstandleitung sein;
- ist Proxy-Server ein vorgeschalteter Server, über den man Zugriffsrechte steuern kann, u.U. fingierte Netze. Die Handhabung von Proxyservern ist kompliziert und bedarf eines einschlägigen Fachwissens, kann also vom „Normalverbraucher“ nicht ohne weiteres angewendet werden;
- ist die Umstellung von IPv4 auf IPv6 ungefähr „ab Windows Vista“ im Jahr 2007 erfolgt, da die Zahlenkombinationen des IPv4 nicht mehr 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.

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

§ 57 GSpG ist nicht nach diesen technischen Kriterien textiert und berücksichtigt nicht die technischen und rechtlichen Besonderheiten von elektronischen Rechtsgeschäften, die etwa „im Internet“ abgeschlossen werden. Auch § 12a GSpG, auf den der auf die Bw. anwendbare

§ 57 Abs. 2 GSpG Bezug nimmt, besagt letztenendes nur, dass z.B. auch „*Online-Spiele*“ iSv „Glücksspiel im Fernabsatz“ unter den glücksspielgesetzigenen Glücksspielbegriff (= Ausspielung) zu subsumieren sind. Die nach dem bürgerlichen Recht erforderliche Willensübereinstimmung, durch die der Spielvertrag zustande kommt, bleibt unangetastet, gleichgültig, ob der Vertrag *online* oder *offline* abgeschlossen wird. Zur Bestandvertragsgebühr hat der VwGH 16.12.2010, 2009/16/0271 zur Frage, ob bei einem im Internet abgeschlossenen Vertrag ohne Ausdruck eine Urkunde vorliegt, festgestellt, dass es einer eigenen Regelung für die Gebührenpflicht nicht bedurfte, weil schon die bestehenden Vorschriften auch diese Fälle umfassen, sowie dass eine sichere digitale Signatur einer Unterzeichnung gleichzuhalten ist. Wie der Spielvertrag zustande kommt, hat die Bw. in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, Punkt D 6. geregelt.

Aus dem Gesetzestext

„Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.“

ist nicht herauszulesen, dass die „Teilnahme vom Inland aus“ über die IP-Adresse feststellbar sein muss. Auf den Anknüpfungspunkt IP-Adresse kommt es daher nicht an.

Der Bw. wird insoweit Recht gegeben, dass § 57 GSpG in Bezug auf die Begriffe „Inland/Ausland“ nicht spezifiziert, ob auf eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist. Da § 57 GSpG nicht auf eine österreichische IP-Adresse abstellt, kann sich die Bw. nicht dadurch belastet fühlen, dass ihr allenfalls ein technisch noch nicht ganz verlässliches System wie die Geolokalisierung aufgetragen wird, um die Teilnahme ihrer Vertragspartner vom Inland aus festzustellen.

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

13. Anknüpfungspunkt Registrierungsort des Spielteilnehmers

13.1. In § 57 GSpG ist keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft normiert, die auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers verweist

§ 57 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, bzw. am Spiel, an der Ausspielung, vom Inland aus teilnehmen, da ein personeller Inlandsbezug fehlt.

Ein alleiniges Abstellen auf den Ort der Registrierung des Spielteilnehmers, des Users, bei dem der Wohnort angegeben werden muss, ist für die Steuerpflicht der *Online*-Spiele daher nicht Voraussetzung. Insoweit wird der Bw. Recht gegeben, dass das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleich gesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich wäre, dass ein mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registrierter Spielteilnehmer auch vom Ausland aus *Online*-Spiele spielt. Der Unabhängige Finanzsenat gibt der Bw. Recht, dass die Angabe des Wohnorts keinen tauglichen Anknüpfungspunkt bilden kann, ob die Teilnahme am Spiel, an der Ausspielung vom Inland oder vom Ausland aus erfolgt.

13.2. Bei *Online*-Spielen gemäß § 57 GSpG bedeutet der Inlandsbezug „*Offline*“, auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers kommt es allerdings nicht an

In den Berufungsentscheidungen betreffend Wettgebühr UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12 ua. untersuchte der Unabhängige Finanzsenat, 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.

Der Unabhängige Finanzsenat kam zu dem Ergebnis, dass 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 sind, (*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 auf Wetten ebenso wenig anzuwenden sind wie auf Glücksspiele, die den Glücksspielabgaben unterliegen. Schon der allgemeine Gebührenauslösetatbestand des § 16 GebG „Errichtung der Urkunde im Inland/im Ausland“ stellt auf den geografisch festlegbaren Ort „Inland/Ausland“ ab, da er formell an einen Beurkundungsort im Inland anbindet und Auslandsbeurkundungen nicht erfasst, sofern nicht der Tatbestand des § 16

Abs. 2 GebG erfüllt ist. (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, zu § 16 Rz 6a und Rz 4 „Japanerbeispiel“; VwGH 6.12.1973, 512/73; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B IV.). 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 (= Wetteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt.

Die Glücksspielabgaben enthalten keine dem § 16 GebG vergleichbare Inlands/Auslandsregelung und eine Glücksspielabgabebeninländereigenschaft der Vertragsteile iSd personellen Inlandsbezugs ist nicht Voraussetzung für die Abgabepflicht. Aus § 57 GSpG „Ausspielungen, bei welchen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ kann insoweit ein sachlicher Inlandsbezug herausgelesen werden, als Ausspielungen, die im Ausland abgeschlossen werden, damit zu „im Inland abgeschlossenen Glücksverträgen“ werden. Da nach den Parlamentarischen Materialien zur Glücksspielgesetznovelle 2008 ein Gleichklang zwischen Glücksspielabgaben und Wettgebühr hergestellt werden sollte (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; Zu Artikel 5, Änderung des Finanzstrafgesetzes; Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008) und aus § 57 GSpG nichts gegenteiliges herauszulesen ist, ist der Inlandsbegriff des § 57 GSpG in Analogie zu § 33 TP 17 Abs. 2 GebG als geografisch festlegbarer Ort, als „offline“ zu verstehen. Um die Glücksspielabgabenschuld auszulösen genügt es, wenn sich einer der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes im Inland als geografisch festlegbarem Ort befindet.

Die „Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus“ bedeutet, dass der Spielvertrag zwar nicht im Inland abgeschlossen werden muss, aber den tatsächlichen, physischen/*Offline*- Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Spielteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt. Bei *Online*-Spielen gemäß § 57 GSpG bedeutet der Inlandsbezug „*Offline*“, doch wird der Bw. Recht gegeben, dass es auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers nicht ankommt.

13.3. Das Inland als geografischer Ort der Teilnahme bei *Online*-Glücksspielen

Wie die Bw. in der Berufung zu Recht feststellt, findet sich im Gegensatz zu den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG in den Materialien (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu §§ 57 bis 59 GSpG) nichts, warum diese Wortfolge in die Glücksspielabgaben übernommen wurden.

Die Materialien zur Wettgebühr lauten (*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 Spielen, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, im Gebührengesetz verbleiben. Die Unterscheidung zwischen Z 1 und 6 wird aufgegeben. Das Urkundenerfordernis entfällt. Eine Gebührenpflicht soll immer dann anfallen, wenn die Teilnahme an den Spiele vom Inland aus erfolgt. Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschluss im Ausland sind somit nicht mehr möglich.“)

Laut *Züger/Standfest, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421* steht es außer Zweifel, dass Österreich nach den Grundsätzen des Völkerrechts keinen weltweiten Gebührenanspruch erheben kann. Zum besteuern Staat muss entweder ein persönliches oder sachliches Anknüpfungsmerkmal bestehen. Dabei ist anerkannt, dass bereits eine geringfügige Nahebeziehung („*genuine link*“) genügt. In Österreich kommt ein Vertrag gemäß allgemeinen Zivilrecht an jenem Ort zustande, an dem dem Anbieter die Zustimmung der anderen beteiligten Partei zugeht (§ 862 ABGB). Beim Betrieb von Wettunternehmen im Internet wird davon auszugehen sein, dass die Anpreisung und Ausschreibung möglicher Wetten im Internet auf den Web-Seiten mit der Übersendung eines Kataloges vergleichbar ist und daher nur als Aufforderung an den Internet-User verstanden werden kann, ein verbindliches Angebot an den Wettanbieter zu stellen. Erst der Spieler oder Wettende stellt damit das Angebot, welches vom Wettanbieter angenommen werden kann. Ein gebührenpflichtiger Glücksvertrag liegt dann vor, wenn der Spieler oder Wettende vom Inland aus sein Offert abgibt und die Annahmeerklärung des Unternehmers daher im Inland zugeht. Gerade bei Glücksspielen ist aber auch vorstellbar dass der Spieler zum Betätigen eines Button aufgefordert wird und – nach Eingabe einer Kreditkartennummer oder seines persönlichen Zugangscodes – selbst das Glücksspiel in Betrieb setzen kann. Unter diesen Umständen könnte – ähnlich einem Münzautomaten – auch vom Vorliegen eines Angebotes an einen unbestimmten Personenkreis ausgegangen werden. In diesem Fall bewirkt die Willenserklärung des Spielers bereits den Vertragsabschluss. Der Vertrag kommt dann am Ort des Glücksspiel- oder Spielunternehmens, wo die Annahmeerklärungen der Kunden zugehen, zustande. (*Züger/Standfest, Die Besteuerung von Spielen und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421*).

Im gegenständlichen Fall wurden Spielverträge zwischen der Bw, die ihren Sitz im Ausland hat und Spielteilnehmern abgeschlossen. Nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, Punkt D.6. wird in Entsprechung des § 10 Abs. 2 ECG der Spielabschluss von Seiten der Bw. mit der Meldung „Ihre Wette wurde angenommen!“ bestätigt.

Der Ort des Vertragsabschlusses ist hier nicht strittig.

§ 57 GSpG (hier: § 57 Abs. 1 GSpG und § 57 Abs. 2 GSpG) Besteuer „Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, er geht von einer sachlichen Inlandsbezogenheit aus. Ob die Spielanbieter oder die Spielteilnehmer im Inland oder im Ausland einen Wohnsitz usw. haben, ist gleichgültig, denn es kommt nur darauf an, dass am Spiel vom Inland aus teilgenommen wird. Wie die Bw. ohnehin in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen darauf verweist (Allgemeine Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, Punkt D.6.), ist für „Online“ angebotene Wetten und Spiele auch das E-Commerce Gesetz (ECG), BGBl. I 2001/152, dessen Gegenstand die Regelung eines rechtlichen Rahmens für bestimmte Aspekte des elektronischen Geschäfts- und Rechtsverkehrs ist, bedeutsam. (*Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 41, 44*). Das E-Commerce Gesetz spricht in § 20 ECG von niedergelassenem Anbieter und knüpft dabei am klassischen Niederlassungsbegriff an. Insbesondere wird die Maßgeblichkeit technischer Kriterien verworfen und ausschließlich auf die „Offline-Niederlassung“ abgestellt. (*Wojnar, Die Regelung von Wetten in Österreich, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet. (2006) 43*).

Es kommt hier nicht auf die Niederlassung an, doch ergibt sich in Analogie daraus, dass der „Inlandsbegriff“ im § 57 GSpG „Teilnahme an der Ausspielung vom Inland aus“ im Sinn des geografischen Ortes, als „Offline“ und nicht als technische Gegebenheit wie Stand des Servers, Einwahlknoten, usw. zu verstehen ist.

Nichts lässt darauf schließen, dass der Glückspielgesetzgeber damit einen anderen Anknüpfungspunkt als das Inland als einen geografisch festlegbaren Ort im Sinn hatte. Dadurch, dass es für das Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, fingiert der Glücksspielabgabengesetzgeber, dass auch die „Teilnahme vom Inland aus“ das im Ausland zustande gekommene Spiel zu einem im Inland abgeschlossenen macht. Das bedeutet, dass der Spielteilnehmer, wenn er den Spielvertrag abschließt, im Inland „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy sitzen“ muss. Schließt er den Spielvertrag mit der Bw., die ihren Sitz im Ausland hat, anlässlich seines Urlaubaufenthaltes im Ausland ab, befindet sich der

Spielteilnehmer 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 Spielteilnehmers während seiner Teilnahme an dem Spiel.

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

Tatsächlicher Aufenthalt im Inland ist im Sinne des geografischen, über Koordinaten festlegbaren Ortes zu verstehen, an dem sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages (im Ausland) physisch befindet. Befindet sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des *Online*-Spielvertrages im Inland als geografischen Ort, liegt „eine Teilnahme an der Ausspielung, am Spiel, die vom Inland aus erfolgt“ vor.

14. Anknüpfungspunkt Auskunft des Spielers

Der Ort, an welchem sich der User zum Zeitpunkt der Spielteilnahme 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 Spielteilnahme befunden hat.

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

Bei Online –Spielen spräche der von § 57 GSpG geforderte Inlandsbezug für das Abstellen auf die IP-Adresse, denn sie gibt, wenn auch ungenau, über den tatsächlichen Aufenthalt des Spielteilnehmers anlässlich der Teilnahme am Spiel Aufschluss. Damit würden – wie die Bw. vorbringt – auch die Spielumsätze von Spielteilnehmern, die nicht mit einer inländischen

Wohnadresse registriert wären, zu Recht erfasst, da es für die Glücksspielabgabepflicht weder auf den Wohnort, noch auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers ankommt. Nach dem Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10 des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes wäre nach den technischen Möglichkeiten eine Selektierung nach Nationalstaaten grundsätzlich möglich, doch hat sich der UFS der Literaturansicht angeschlossen, dass die Geolokalisierung nach dem derzeitigen Stand der Technik noch zu ungenaue Ergebnisse liefert.

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt der Bw. darin zu, dass die Geolokalisierung des Spielteilnehmers über die IP- Adresse nicht zielführend ist, da dieser Vorgang zu kompliziert und zu zeitaufwändig ist, was nicht dem Telos der Erhebung der Glücksspielabgaben, der ua. analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren über § 59 Abs. 6 GSpG erschließbar ist, entspricht.

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

Dazu bemerkt der Unabhängige Finanzsenat, dass die Bw. selbst eine durchaus mögliche Berechnungsmethode dem Finanzamt anbot, die sich nicht nach den IP-Adressen der Spielteilnehmer orientiert, sondern am Ort der Registrierung. Die Feinabstimmung der Berechnung erfolgt aufgrund der ohnehin öffentlichen Daten der Statistik Austria. Mit öffentlichen Daten kann das Kommunikationsgeheimnis nicht verletzt werden.

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

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

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

Die Bw. entgegnete dazu, dass dies dazu diene, die Unmöglichkeit einer eindeutigen, alle Zweifel ausschließenden Feststellung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ zu illustrieren. Diese Unmöglichkeit sei laut der Äußerung der Bundesregierung in den verfassungsgerichtlichen Verfahren zu G 12-14/11 und G 21-23/11, GZ , vom 17.2.2011, bewusst, da vorgeschlagen werde, „die Anmeldung als Benutzer bzw. den Zugriff auf das Benutzerkonto mit Ja oder Nein zu beantwortenden Fragen zu verbinden,

ob eine Teilnahme vom Inland aus erfolge^a. Damit sei die Aktualisierung der Glücksspielabgabenpflicht in die Hände des Spielteilnehmers gelegt, ohne dass die Bw. irgendeine Möglichkeit hätte, die Richtigkeit der Angaben des Spielteilnehmers zu überprüfen. Damit könne jeder Spielteilnehmer durch die beliebige, nicht auf den Wahrheitsgehalt prüfbare Nennung eines in- oder ausländischen Aufenthaltsortes bei jeder Transaktion bestimmen, ob der Anbieter der Spiele nach österreichischem Recht glücksspielabgabenpflichtig werde oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat hält dem Vorbringen der Bw., es sei weder den Abgabepflichtigen, noch der Abgabenbehörde möglich, festzustellen, ob die Antwort des Benutzers der Wahrheit entspräche, entgegen, dass sich diese Frage immer stellt, wenn es um die Einhaltung von gesetzlichen Verpflichtungen geht und sich nicht nur bei der Glücksspielabgabe, sondern in Analogie 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.

14.3. Zu fragen, ob sich der Spielteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Spiele 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, ob er sich Videofilme oder sonstige Filme ansieht und welcher Art diese Filme sind. Damit greift diese Regelung zweifelsohne in das Privatleben jener Personen ein, die derartige Programmträger und Filme anmieten. 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. Die Vergnügungssteuer trifft den Unternehmer der Veranstaltung, der sie auf das Publikum überwälzt. Welche Personen an der Vergnügung teilnehmen, braucht zur Sicherung der Einhebung der Steuer nicht festgehalten zu werden. Der rein fiskalische Zweck, den einschlägigen Lebenssachverhalt als Steuerquelle zu erschließen, erfordere also keineswegs die Festlegung des Anmietenden als Steuerschuldner, von dem der Unternehmer die Steuer einhebt und unter eigener Haftung für die Entrichtung an den Fiskus abführt.

Entgegen der Meinung der Bw. liegt aber genau diese Situation im vorliegenden Fall nicht vor. Laut VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua. ist die Erhebung von Abgaben aus dem Abschluss von Mietverträgen noch kein Eingriff ins Privatleben. Wie bereits dargestellt, wird durch die Frage, ob an dem Rechtsgeschäft Spiel (Ausspielung) vom Inland oder vom Ausland teilgenommen wird, nicht ein einschlägiger Lebenssachverhalt als Steuerquelle erschlossen, sondern die Besteuerung an „Teilnahme an Spielen, an Ausspielungen vom Inland aus“, die jedenfalls den Abschluss des Spielvertrages im Inland erfasst, aber auch dann zum Tragen kommt, wenn der Spielvertrag im Ausland abgeschlossen wird und Spielanbieter oder Spielteilnehmer sich zu diesem Zeitpunkt im Inland befinden, angeknüpft. Die Frage zu Steuerzwecken an den Spielteilnehmer: „*Halten Sie sich im Zeitpunkt der Abgabe der Wette 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 in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, Punkt E.5. vom Spielteilnehmer vergleichsweise minutiöse Angaben, wie Vor- und Nachname, Wohnadresse, E-Mail-Adresse, Geburtsdatum,

Geschlecht. Weiters muss der Spielteilnehmer bestätigen, dass er das Mindestalter überschritten hat, dass sein eingesetztes Geld nicht aus Illegalen Quellen kommt usw. (Allgemeine Geschäftsbedingungen in der Version 1.0.2, *Last update*:15.06.2011, Punkte D.1., D.2...). Im Vergleich zu diesen Angaben ist die Frage, ob sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages im Inland aufhält, jedenfalls kein Eingriff in sein Privatleben.

Glücksspielabgabe und Bestandvertragsgebühr sind schon aus dem Grund vergleichbar, da die Bestandvertragsgebühr im Gebührengesetz 1957 erfasst ist und die Glücksspielabgabe ihre wesentliche Wurzel im Gebührengesetz hat. Weiters sind beide Abgaben komplex geregelt, was die Gebührenschuldnerschaft und die Selbstberechnung betrifft. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, - wie bei der Bestandvertragsgebühr Daten des Gebührenschuldners im Formular Geb 1 zu erfassen - auch bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG zu fragen, ob sich der Spielteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses des Spielvertrages 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 Geschäftsbedingungen der Bw. genügen, dass der Spielteilnehmer mit der Teilnahme an den Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, bestätigt, dass er sich in diesem Zeitpunkt im Inland aufhält so wie die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update*:15.06.2011, Punkt D 4.oder 5., wo durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder eines Spieles mit Einsätzen der Spielteilnehmer versichert, dass er sich nicht im Bundesland Nordrhein Westfalen aufhält.

§ 57 GSpG verlangt daher kein unmögliches, unzulässiges oder unzumutbares Verhalten eines Bürgers.

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

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

Nimmt der User mit Wohnort innerhalb Österreichs an den Spielen von seinem inländischen Wohnort teil, ist die Teilnahme an den Ausspielungen vom Inland aus erfolgt. Nutzt er das Spielangebot von seinem ausländischen Arbeitsort, kann der „Abschluss des Spielvertrages im

Inland“, als Unterfall der Teilnahme an dem Spiel vom Inland aus, 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 Spielangebot auch auf einem Urlaubaufenthalt im Ausland nutzen (Internetanschluss/*mobile device*):

Nutzt der User mit Wohnort in Österreich das Spielangebot auf seinem Urlaubaufenthalt im Ausland, kann der „Abschluss des Spielvertrages im Inland“, als Unterfall der Teilnahme an dem Spiel vom Inland aus, 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 Spielen teilnehmen:

Nehmen registrierte User von einem Internetanschluss im Ausland aus an Spielen teil, kann der „Abschluss des Spielvertrages im Inland“, als Unterfall der Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus, erfüllt sein, wenn nicht, dann liegt auch keine Teilnahme vom Inland aus vor, wenn sich der Spielteilnehmer 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 Spielen teilnehmen:

Wenn registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, bei ihrem Aufenthalt in Österreich an Spielen teilnehmen, liegt jedenfalls eine Teilnahme vom Inland aus vor. (im übertragenen Sinn wie „Japanerbeispiel“ von *Arnold, Rechtsgebühren*⁸, zu § 16 Rz 4).

16. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der Einsatz, gemäß § 57 Abs. 2 GSpG in Verbindung mit § 57 Abs. 5 GSpG sind es die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. Preis bzw. Spieleinsatz ist das, was dem Spielteilnehmer die Hoffnung auf eine Gewinnchance, die in Aussichtstellung einer vermögenswerten Leistung Wert ist. Greift man auf das Zivilrecht zurück, so spricht § 1270 ABGB iVm § 1272 ABGB nicht vom Spieleinsatz, sondern vom Preis, das ist der ausgesetzte Preis. Was der Preis ist, ist in § 304 ABGB geregelt: „*Der bestimmte Wert einer Sache heißt ihr Preis.*“ Als Preis bezeichnet das Gesetz gelegentlich den Wert einer Sache. In ihm drückt sich der Grad ihrer Brauchbarkeit, ihres Nutzens aus. In anderem Zusammenhang

ist Preis jedes Entgelt. Zumeist ist jedoch dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend der für die Überlassung einer Sache gebührende Gegenwert in Geld gemeint (*Rummel*, Kommentar zum ABGB, Bd I², 336f). Preis ist somit der in Geld ausgedrückte Tauschwert der Ware (*Klang in Klang*, ABGB II², 45ff). Wird im Verpflichtungsgeschäft ein Preis vereinbart, so ist damit die Leistung beziffert, die der Erwerber (Schuldner des Rechtsgeschäftes) in Zukunft erbringen soll. Wie die tatsächlichen Zahlungsmodalitäten aussehen, darauf kommt es beim Verpflichtungsgeschäft nicht an.

16.1 Schätzung der Höhe „inländischen“ Spieleinsätze gemäß § 184 BAO

Nach dem Berufungsvorbringen sei eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Denn § 57 GSpG weiche in unsachlicher und verfassungswidriger Weise vom abgabenrechtlichen Ordnungssystem ab, weil aufgrund des Anknüpfungskriteriums „Teilnahme vom Inland aus“ von vorneherein bloß eine typischerweise ungenaue Schätzung der Bemessungsgrundlage ermöglicht sei. Eine Ermittlung der wahren Bemessungsgrundlage, der tatsächlichen Gegebenheiten scheide in Ermangelung einer dafür geeigneten Methode aus.

Schätzung iSd § 184 BAO bedeutet ein Verfahren, das auf Feststellung komplexer Tatsachen bezüglich ihres Bestandes oder Nichtbestandes, ihrer Bedeutung in den Gesamtzusammenhängen und als Glieder im Kausalverlauf der fortschreitenden Ereignisse gerichtet sind. Ziel der Schätzung ist es, mit ihrer Hilfe jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt wird. Wenn andere Mittel der Sachverhaltsermittlung und der exakten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen versagen, so soll subsidiär mit Hilfe der Schätzung ein Näherungs- Ergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Es sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit am Nächsten kommen. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1904, 1905). In diesem Zusammenhang tritt die Schätzungsregel an die Stelle von Beweislastregeln und vermag zu sachlogisch zutreffenden Ergebnissen anstatt zu an Formalregeln ausgerichteten formal richtigen aber unter Umständen sachlich verfehlten Ergebnissen zu gelangen. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1908). Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1912). Geschätzt werden den „Endwerten“ vorgelagerte Lebenssachverhalte, also die die Bemessungsgrundlagen bedingenden Tatsachen und Verhältnisse. (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1914-1915).

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

Dem Argument der Bw. „§ 57 GSpG weiche in unsachlicher und verfassungswidriger Weise vom abgabenrechtlichen Ordnungssystem ab“, wird entgegnet, dass die Glücksspielabgabe auch hier mit der Bestandvertragsgebühr vergleichbar ist, da beide Steuern dem Ordnungssystem der „Besteuerung von Rechtsgeschäften“ angehören. Die Bestandvertragsgebühr ist zwingend vom Bestandgeber selbst zu berechnen, doch erging dazu eine Verordnung über die Schätzung der Betriebskosten für den Fall, dass diese Leistungen zwar in der Urkunde genannt, aber nicht ziffernmäßig angegeben sind. (Verordnung betreffend Feststellung von Durchschnittssätzen für Gruppen von Bestandobjekten für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr (BGBl. II 1999/242)). Warum die Betriebskosten in der Urkunde nicht genannt werden ist gleichgültig. Die Verordnung ist anzuwenden, gleichgültig, ob die Vertragsteile die ziffernmäßige Höhe der Betriebskosten kannten, aber diese nicht in die Urkunde aufnehmen wollten oder ob die Betriebskosten tatsächlich unbekannt waren. Einer der Hintergründe ist, dass die Rechtsgeschäftsgebühr als Steuer vom Abschluss eines Rechtsgeschäftes rasch erhoben und ein weitwändiges Ermittlungsverfahren vermieden werden soll. Wenn für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr verordnungsmäßig eine Schätzung in gewissen Fällen ermöglicht wird, so gilt auch für die Glücksspielabgabe, dass eine Schätzung möglich ist, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht eruiert werden können (vgl. auch § 59 Abs. 6 GSpG im Hinblick auf § 26 GebG).

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

Zum Vorbringen der Bw. sei noch 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, d.h. die Gegenleistung des Abnehmers. (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I⁹ (2007), Tz 1339). Bei der Umsatzsteuer wird beispielsweise beim Würstelstand von der Fluktuation der Käufer geschätzt, was durchaus auf die Rechtsgeschäftsgebühren übertragbar

ist. (Siehe auch UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Denn die Schätzung der Umsätze bedeutet nichts anderes, als dass geschätzt wird, wieviele Entgelte für den Kauf von Würsteln, also Rechtsgeschäfte, abgeschlossen wurden.

Wieviele der Spieleinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen, ist gemäß § 184 BAO einer Schätzung zugänglich. Die Schätzung gemäß § 184 BAO des Finanzamtes war aufgrund der Berechnungsmethoden, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

Auch vom Finanzamt wurde die Berechnungsmethode der Bw. als „sehr plausibel“ bezeichnet.

16.2. „Freispiele“, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Bw. argumentiert, dass die Ansicht des Finanzamtes, die Einbeziehung der Freispiele könne auf § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG („Glücksspiele,...bei denen der Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung erbringen....“) gegründet werden, nicht haltbar sei, da diese Gesetzesstelle lediglich dazu diene, Umgehungen zu verhindern.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates schlägt das Finanzamt einen möglichen Weg ein, die Aufbringung des „Preises“ nicht durch den Spieler selbst aus § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG („Glücksspiele,...bei denen der Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung erbringen....“) herzuleiten. Doch selbst, wenn der Passus „.....oder andere“ fehlen würde, käme es zu keinem anderen Ergebnis. Denn 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 festbetragvereinbarte 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 Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Wenn auch die Steuerpflicht bei den Glücksspielabgaben im speziellen Fall der Bw. an die Jahresbruttspieleinnahmen, d.s. ohnehin die Einsätze abzüglich Gewinn innerhalb eines Kalenderjahres, anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer zu beurteilen, die der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttspieleinnahmen“ vorgelagert sind. Dabei ist grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen. (*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 Spielvertrag wurde zwischen der Bw. als Spielanbieter und dem Spielteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Spieleinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen (zur Höhe des Spieleinsatzes

relationalen) Gewinn für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spielesatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bw. entgegenzuhalten, dass die erhöhte Leistung, der höhere Spielesatz eine Veränderung der Gewinnquote des Spielteilnehmers nach sich zieht. „Das Setzen“ von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus eigener Tasche ist, ist kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenübersteht.

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

17. Zusammenfassung

Die Bw. hat ihren Sitz in X und bietet im Internet Online-Spiele an. Sie berechnete für die Jahre 2011 und 2012 die „Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG selbst und ersuchte wegen Berichtigungen um bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO, im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ gerade bei *Online*-Spielen im Internet nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könnte. Der Spielteilnehmer könnte 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. bekam diesen Faktor im Schätzungswege in den Griff, indem sie die Inlandsaufenthalte von Ausländern sowie die Auslandsaufenthalte von Inländern der Statistik Austria entnahm, auf die Spielumsätze umrechnete und die Differenz den Spielumsätzen der Teilnehmer nach Ort der Registrierung hinzählte, bzw. hier abzog.

Der Registrierung liegen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, zu Grunde, die vom Spielteilnehmer 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 § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“

und auch bei der Wettgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG. 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.

Das Glücksspielgesetz enthält mit der Glücksspielabgabe abgabenrechtliche Regelungen, ist aber ein Gesetz *sui generis*, da es auch andere Zwecke wie Ordnungspolitische oder die Sportförderung regelt (§ 20 GSpG). (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, 24), nicht aber das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes, sondern setzt dies voraus. Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB. (*Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214). § 1269 ABGB zählt unter den Glücksverträgen ieS die Wette (§ 1270 ABGB), das Spiel (§ 1272 ABGB) und das Los (§ 1273 ABGB) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer bedingten Leistung ist (*Wolffin Klang*², V, 984; *Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1²*, 1928, 613, 615, a.A. *Hasberger/Busta*, Top die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49, vgl. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11). Ein Spiel (§ 1272 ABGB) ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag. Der Spielvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Spielteilnehmer zustande. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9). Die „Gegenleistung“ die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Es kann aber auch sein, dass er nichts bekommt und seinen Einsatz verliert.

Das Glücksspielgesetz greift in § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG einen Teil von Glücksverträgen heraus (*Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1272 Rz 1; UFS RV/2013-W/06, 22.3.2011 zur Gesellschaftsteuer: Gesellschaftsrecht – Umgründungssteuergesetz, bzw. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11), bezeichnet sie als Ausspielungen (*Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 zu den Nummernlotterien, UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 2010/16/0101 zur Objektverlosung; II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage –Materialien, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG)) und besteuert sie mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG. Nur das Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG. Dadurch, dass das

Glücksspielgesetz in § 1 Abs. 1 GSpG einerseits den Begriff des Spiels voraussetzt und in § 2 Abs. 1 GSpG die „*Obligatio*“, nämlich Preis gegen Hoffnung auf Gewinnchance umreißt, verweist es auf den Spielvertrag gemäß § 1272 ABGB.

Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. Wenn es in den Materialien heißt, dass die Glücksspielabgaben eine allgemeine Abgabe auf Ausspielen sind, wird letztendlich der Abschluss des Rechtsgeschäftes Glücksspiel besteuert. Auch die Einschränkung des § 1 Abs. 1 GSpG auf solche Glücksverträge, deren Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, stellt auf eine Wortfolge (ausschließlich oder vorwiegend) ab, die sich in einem anderen (Verkehrs-)Steuergesetz, in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG findet. (UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Zur Interpretation der Glücksspielabgabe können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird diese Interpretation durch die jahrzehntelange gegenseitige Verschränkung des Glücksspielgesetzes mit den Rechtsgeschäftsgebühren des § 33 TP 17 GebG in seinen unterschiedlichen Fassungen und den parlamentarischen Materialien zur Einführung der Glücksspielabgaben mit der Glücksspielgesetznovelle 2008 deutlich unterlegt. Die (spätere) Hereinnahme der Preisausschreiben unter die Glücksspielabgaben zeigt aus steuerlicher Sicht, dass damit ein Verstärkungseffekt in der Angleichung an die Gebühren und Verkehrsteuern verbunden ist. Auch die Formulierung Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise ist auf die Mitwirkung am Zustandekommen des Rechtsgeschäftes, auf die Teilnahme am Rechtsgeschäft abgestellt und geht eindeutig nach dem Wortlaut nicht so weit, als Mitwirkende auch den Stromversorger oder Vermieter der Räumlichkeiten, in welchen Glücksspielverträge abgeschlossen werden anzusehen, wie das die Bw. vermeint.

§ 57 GSpG spezifiziert in Bezug auf die Begriffe Inland/Ausland nicht, ob auf eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, und ist nicht nach den von der Bw. genannten technischen Kriterien textiert, wie z.B. POP, *Wireless Internet Access Devices*, *Dial-Up Internet Connection*, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, *load balancing*, Einwahlknoten. Auch § 12a GSpG, auf den der auf die Bw. anwendbare § 57 Abs. 2 GSpG Bezug nimmt, besagt letztenendes nur, dass z.B. auch „*Online-Spiele*“ iSv „Glücksspiel im Fernabsatz“ unter den glücksspielgesetzigenen Glücksspielbegriff (= Ausspielung) zu subsumieren sind. Die nach dem bürgerlichen Recht erforderliche

Willensübereinstimmung, durch die der Spielvertrag zustande kommt, bleibt unangetastet, gleichgültig, ob der Vertrag *online* oder *offline* abgeschlossen wird. (vgl. VwGH 16.12.2010, 2009/16/0271). Es gibt keinen von § 862 ABGB abgehobenen „*Online*–eigenen Vertragsabschluss“. Da sich der Unabhängige Finanzsenat den Literatur- und Wikipediameinungen anschließt (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse>, Abfrage vom 2.4.2012; <http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting>, Abfrage vom 6.4.2012; *TÜV Rheinland*, Gutachten zum Thema Geolokalisation von IP-Hosts, Köln, August 2008; www.netzwelt.de, Über spezielle Netzwerke und *Proxys* das eigene Internet sicherer machen. *Firefox* anonym: Unerkannt surfen mit Tor, *FoxyProxy* und *NoScript*; Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, AZ x1 ; *TÜV Rheinland*, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90; *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008), dass ein Spielteilnehmer mit Hilfe der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geographisch lokalisiert und die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden können, erübrigte sich ein näheres Eingehen darauf. Aus dem Gesetzestext der Absätze 1 und 2 des § 57 GSpG ist nicht herauszulesen, dass die „Teilnahme vom Inland aus“ unbedingt über die IP-Adresse feststellbar sein muss. Der Bw. wird insoweit Recht, als es auf den Anknüpfungspunkt IP-Adresse nicht ankommt.

Bei den Glücksspielabgaben ist eine Glücksspielabgabeninländereigenschaft der Vertragsteile nicht Voraussetzung für die Steuerpflicht. Da nach den Parlamentarischen Materialien zur Glücksspielgesetznovelle 2008 ein Gleichklang zwischen Glücksspielabgaben und Wettgebühr hergestellt werden sollte (II. Besonderer Teil 658 der Beilagen XXIV GP- Regierungsvorlage – Materialien, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; Zu Artikel 5, Änderung des Finanzstrafgesetzes; Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008) und aus § 57 GSpG nichts gegenteiliges herauszulesen ist, ist der Inlandsbegriff des § 57 GSpG in Analogie zu § 33 TP 17 Abs. 2 GebG als geografisch festlegbarer Ort, als „*offline*“ zu verstehen. Bei *Online*-Spielen gemäß § 57 GSpG bedeutet der Inlandsbezug „*Offline*“, doch wird der Bw. Recht gegeben, dass es auf den Registrierungsort des Spielteilnehmers nicht ankommt.

Dadurch, dass es für das Vorliegen einer glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, fingiert der Glücksspielabgabengesetzgeber, dass auch die „Teilnahme vom Inland aus“ das im Ausland zustande gekommene Spiel zu einem im Inland abgeschlossenen macht. Das bedeutet, dass der Spielteilnehmer, wenn er den Spielvertrag abschließt, im Inland „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy sitzen“ muss. Schließt er den Spielvertrag mit der Bw., die ihren Sitz im

Ausland hat, anlässlich seines Urlaubaufenthaltes im Ausland ab, befindet sich der Spielteilnehmer 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 Spielteilnehmers während seiner Teilnahme an dem Spiel. Insoweit wird der Bw. Recht gegeben, dass das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“ gleich gesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich wäre, dass ein mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registrierter Spielteilnehmer auch vom Ausland aus *Online-Spielen* abschließt.

Es ist daher nicht notwendig, dass § 57 GSpG spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist.

Um die Teilnahme der Spielteilnehmer vom Inland aus festzustellen, hätte die Bw. die Möglichkeit, über die Allgemeinen Bestimmungen den Spielteilnehmer zu verpflichten, Angaben über seinen tatsächlichen Aufenthalt anlässlich des Spielabschlusses zu machen, wie sie auch von den Spielteilnehmern verlangt, dass sie durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichern, dass sie sich nicht im Bundesland Nordrhein Westfalen aufhalten. Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei dürfen kein Konto eröffnen. § 57 GSpG verlangt daher kein unmögliches, unzulässiges oder unzumutbares Verhalten des Abgabepflichtigen und über die Aufforderung des Spielteilnehmers über die Allgemeinen Bestimmungen wäre die Bekanntgabe des Ortes, von welchem er an der Spiele 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 § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Spieleinsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne eines Kalenderjahrs. Der Spieleinsatz 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 Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er von der Bw. einen ausgestellten Gutschein oder Boni verwendet oder für den Spieleinsatz 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 Spieleinsätze (= den Bemessungsgrundlagen Jahresbruttospieleinnahmen vorgelagerte Sachverhalte) auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen, ist gemäß § 184 BAO einer Schätzung zugänglich. Ausgangspunkt für die Neuberechnung der Glücksspielabgabe ist die von der Bw. vorgeschlagene und – wie das Finanzamt feststellte – sehr plausible Berechnungsmethode, da nach dem Sinn und Zweck der Glücksspielabgaben (z.B. § 59 Abs. 6 GSpG) die Steuer ohne größeren Aufwand auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld berechenbar sein sollte.

Die „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“ umgreift den Abschluss des Spielvertrages im Inland, kommt das Rechtsgeschäft Spiel (Ausspielung) im Ausland zustande, genügt es wenn die Teilnahme der Spielteilnehmer vom Inland aus erfolgt, das heißt, dass sie sich zum Zeitpunkt des Zustandekommens der Spiele 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 Spielteilnehmer oder der Spielanbieter im Inland aufhält.

„Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte (Glücksspiele) bedeutet, dass eine physische Anwesenheit des Spielteilnehmers im Inland notwendig ist, es wird weder an den Wohnort oder einen sonstigen Aufenthaltsort laut Registrierung auf der Internetseite des *Online*-Glückspielanbieters angeknüpft und es kommt auch nicht auf den Standort von technischen Einrichtungen (*Server usw.*) an, über welche die Teilnahme an Spielen über das Internet abgewickelt wird. Wenn § 57 GSpG auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, und der Bw. als Anknüpfungspunkt für die „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“ die Erlangung einer Spielerauskunft zumutbar wäre, so war die Schätzung gemäß § 184 BAO es Finanzamtes aufgrund der Berechnungsmethoden, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

18. Schlussfolgerungen

Gemäß § 57 GSpG unterliegen Ausspielungen, bei welchen eine Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von den Einsätzen. Die Bw. fühlt sich durch die Wortfolge „*Teilnahme vom Inland aus*“ wegen deren Unbestimmtheit in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt.

Zu Streitpunkt 1. Das Glücksspielgesetz Besteuer mit den Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG den Abschluss von Rechtsgeschäften vom Glücksvertragstypus Spiel unter unternehmerischer Mitwirkung, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt (= Ausspielung) und differenziert nicht, ob das Rechtsgeschäft „*Online*“ oder „*Offline*“ abgeschlossen wurde. Das ergibt sich insbesondere aus § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a GSpG, der die Elektronischen Lotterien als eine Art der Durchführung des Rechtsgeschäftes Spiel, nämlich „*Online*“, und nicht als eine von § 862 ABGB abweichende Form des Zustandekommens eines Vertrages umschreibt. Die Fiktion des inländischen Spielabschlusses „.... *Teilnahme an Ausspielungen [dem Rechtsgeschäft Spiele]* vom Inland aus“ bei „*Online*“ abgeschlossenen Spielverträgen bedeutet, dass das Rechtsgeschäft Spiel (Ausspielung) auch im Ausland zustande gekommen sein kann. Aus der Interpretation der glücksspielabgabenrechtlichen Vorschriften der § 57 GSpG bis § 59 GSpG einerseits im Lichte der § 1 Abs. 1 GSpG und § 2 Abs. 1 GSpG und andererseits der mit dem Glücksspielgesetz eng verschränkten Rechtsgeschäftsgebühren (§ 15 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG) konnte der Unabhängige Finanzsenat aufzeigen, dass es sich bei dem Begriff „Inland“ in § 57 GSpG um einen geografisch festlegbaren Ort im Sinne von „*Offline*“ - und nicht technisch im Sinne von „*Online*“ - handelt. Zum Auslösen der Glücksspielabgabenschuld muss sich jedenfalls einer der Spielteilnehmer oder der Spielanbieter im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes tatsächlich, „*Offline*“ im Inland als geografisch festlegbaren Ort aufhalten.

Die Wortfolge in § 57 GSpG „*Teilnahme vom Inland aus*“ hat auch im Kontext elektronischer Glücksverträge weder als Anknüpfungspunkt den Wohnort laut Registrierung des Users (= Wohnsitz oder Registrierungsort des Spielteilnehmers) noch als Anknüpfungspunkt eine österreichische IP- Adresse. Da § 57 GSpG nicht auf eine österreichische IP-Adresse abstellt, kann sich die Bw. nicht dadurch belastet fühlen, dass ihr allenfalls ein technisch noch nicht ganz verlässliches System wie die Geolokalisierung aufgetragen werden könnte, um die Teilnahme ihrer Vertragspartner vom Inland aus festzustellen.

Die Auskunft des Spielers als Anknüpfungspunkt der Eruierung „*Teilnahme vom Inland aus*“ bei „*Online*“ abgeschlossenen Spielen ist geeignet, und der Bw. zumutbar, da sie bereits in ihre Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw. in der Version 1.0.2, *Last update: 15.06.2011*, die Passagen, D. 4. „*Einwohner der USA, Frankreich und der Türkei*

dürfen kein Konto eröffnen. In manchen Rechtssprechungen kann Internet-Glücksspiel teilweise oder ganz verboten sein. Es liegt in der Verantwortung des Kunden, zu wissen, ob Wetten oder Glücksspiel in seinem Heimatland legal ist.die ~Bw. ... behält sich das Recht vor, Registrierungen aus Ländern, in denen Wetten oder Glücksspiel als illegal gelten, abzulehnen, und übernimmt keine Verantwortung für Internetwetten oder Glücksspiel durch Einwohner von Jurisdiktionen, wo es illegal ist. D. 5. Durch Registrierung und Platzierung einer Wette oder Teilnahme an Spielen, bei denen Einsätze getätigt werden, versichert der Kunde sich nicht im Bundesland Nordrhein-Westfalen aufzuhalten." aufgenommen hat und diese beispielsweise ergänzen könnte, statt den zweifelsfrei aufwändigeren und unsichereren Weg über die Geolokalisierung zu wählen. Warum gegenüber diesen Passagen die Auskunft des Spielers, ob er sich zum Abschluss der Ausspielung im In- oder Ausland aufhält weniger auf ihren Wahrheitsgehalt prüfbar sein sollte, wurde von der Bw. lediglich behauptet.

Zu Streitpunkt 2. „*Die Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus*“ ist einer Schätzung gemäß § 184 BAO zugänglich. Da die Bw. die Spielteilnehmer nicht fragte, ob sie vom Inland aus teilnehmen, orientierte sie sich diesbezüglich an den öffentlichen Statistikdaten, nahm als Ausgangsbasis die Umsätze der Spielteilnehmer nach Ort der Registrierung, rechnete die Umsätze von ausländischen Spielteilnehmern während ihrer Aufenthalte im Inland dazu und die Umsätze von inländischen Spielteilnehmern während ihrer Aufenthalte im Ausland ab. Dem Finanzamt wird Recht gegeben, dass diese Berechnungsmethode der Bw. sehr plausibel ist und der Schätzung gemäß § 184 BAO zugrunde gelegt werden kann.

Zu Streitpunkt 3. Freispiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Anbieter zur Verfügung gestellt werden, sind in die Berechnung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen geht vom Spieleanbieter als vereinbartem Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance aus. Wie der Spieleanbieter tatsächlich aufgebracht wird, ist gleichgültig, der Spieleanbieter muss nicht vom Spieler selbst stammen.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden:

Durch die Glückspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Die parlamentarischen Materialien schweigen zwar zu den vorliegenden Streitpunkten zur Glücksspielabgabe, verhaken aber die Wettgebühren des § 33 TP 17 GebG und die Glücksspielabgaben zu einem engen Konnex. Vergleicht man die Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG mit den Glücksspielabgaben, wurden bei den Glücksspielabgaben der Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland und die Teilnahme am Rechtsgeschäft vom Inland aus zu

einem einzigen Tatbestand verschmolzen, nämlich zur „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“.

Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel (wenn auch in Form der glücksspielgesetzlichen Ausspielung), wenn daran vom Inland aus teilgenommen wurde und differenzieren nicht zwischen „*Online*“-Glücksspiel und „*Offline*“-Glücksspiel. § 12a GSpG iVm § 57 Abs. 2 GSpG ist eine Legaldefinition, (vgl. § 1 Abs. 2 GSpG), die „*Online*“-Glücksspiele (= Glücksspielangebot im Feinabsatz) dem glückspielgesetzeigentümlichen Glücksspielbegriff zuordnet. „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext des elektronischen Rechtsgeschäftes Glücksspiel bedeutet, dass eine physische Anwesenheit des Spielteilnehmers im Inland als geografisch festlegbaren Ort („*Offline*“) notwendig ist, es wird weder an den Wohnort oder einen sonstigen Aufenthaltsort laut Registrierung angeknüpft und es kommt auch nicht auf den Standort von technischen Einrichtungen (*Server* usw.) an, über welche die Teilnahme an Spielen über das Internet abgewickelt wird. Wenn § 57 GSpG auch nicht spezifiziert, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen ist, und der Bw. als Anknüpfungspunkt für die „Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus“ die Erlangung einer Spielerauskunft zumutbar wäre, so war die Schätzung gemäß § 184 BAO des Finanzamtes aufgrund der plausiblen Berechnungsmethode, die die Bw. von sich aus machte, durchaus möglich und sinnvoll.

Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen hat als vorgelagerten Sachverhalt den Spieleinsatz als vereinbartem Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Wie der Spielteilnehmer den Preis aufbringt, ist gleichgültig, auch Freispiele, also „Gutscheine“ (Boni) die der Spielanbieter, die Bw. gewährt, zählen zum vereinbarten Preis. Diese Auslegung erfolgt in Analogie zum Hoffnungskauf (§ 33 TP 17 GebG), zur Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern, sowie zum Entgeltsbegriff bei „Freispielen“ bei der Umsatzsteuer.

Auf das Vorbringen der Bw. betreffend die Verfassungswidrigkeit von § 59 Abs. 5 GSpG („*Als Vermittlung [gilt auch] die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksvertrages auf andere Art und Weise*“) wurde nicht eingegangen, da die Bw. nicht als Vermittlerin, sondern als Veranstalterin der Ausspielungen gemäß § 59 Abs. 2 GSpG als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen wurde.

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.

Im Übrigen hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss 13.3.2013, B 200/13, der die Berufungsentscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 betrifft, die Behandlung einer Beschwerde betreffend Wettgebühren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit „... *Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Spiele vom Inland aus*“ ... abgelehnt.

Aus all diesen Gründen waren die Berufungen abzuweisen.

Wien, am 26. August 2013