

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Frau R1 und die weiteren Senatsmitglieder, Herrn R2, Frau R3 und Herrn R4 in der Beschwerdesache BF, nunmehr BF., vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling und durch Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Seilergasse 16, 1010 Wien, über die vier Beschwerden vom 1. Juni 2015 bzw. vom 15. März 2016 gegen die vier Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. April 2015 bzw. vom 10. Februar 2016, StNr. zzz, betreffend Glücksspielabgabe in der Sitzung am 13. Juni 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1.) Hinsichtlich der angefochtenen vier Bescheide wird die Abgabensfestsetzung unter Bedachtnahme auf folgende Umstände abgeändert:

a) Berücksichtigung der Rundungsfehler

b) Berücksichtigung der Falschberechnungen aufgrund der negativen Saldi zu einzelnen Spielarten

c) Berücksichtigung der Boni

2.) Daraus ergibt sich eine Abänderung zu Gunsten der Bf. im Ausmaß von insgesamt € xXx laut folgender Aufstellung:

Jahr	festgesetzt wurde	festzusetzen war	Differenz
2011	x1	x2	x3
2012	a1	a2	a3
2013	b1	b2	b3
2014	c1	c2	c3

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabensberechnung sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

3.) Im Übrigen werden die Beschwerden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt

Die nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf, nunmehr: Bf., erstattete am 29. September 2014 eine Selbstanzeige beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien, in deren Rahmen sie eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011 bis 08/2014 vornahm und dem Finanzamt offenlegte.

Sie beschreibt sich darin wie folgt (auszugsweise Wiedergabe aus der Selbstanzeige):

*„Die Bf. ist ein in G. eingetragenes Internetunternehmen, das sich auf Online-Spielprodukte wie Casino, Poker, Games, Vegas spezialisiert hat. Gemäß dem Handelsregistrauszug von G. (Registrar of Companies G.) vom ttmjjj weist die Bf. die Eintragungs-Nr. ZZZ auf. Die Bf. ist durch die G. Licensing Authority (Lizenzierungskommission von G.) lizenziert (Lizenz-Nr. xxx) von der sie auch reguliert wird. Der Firmensitz des Unternehmens befindet sich in G. unter der folgenden Postadresse: Adresse1. Die Bf. gehört zur NNGruppe an deren Konzernspitze die NNSpitze. mit Sitz in XXX (Adresse: Adresse2) ist. Am Sitz des Unternehmens werden nach den dort geltenden Vorschriften auch Abgaben entrichtet. Die in der Folge dargestellten Sachverhalte mit Bezug zu Österreich sind dort bereits in der Bemessungsgrundlage enthalten.*

*Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf. kommen die auf der Plattform xxcom platzierten Spielprodukte und Spieleinsätze am Firmensitz der Bf., somit in G. zustande – sie gelten hier als abgegeben und angenommen. Im Falle von Streitfällen oder Anspruchsforderungen im Zusammenhang mit bei der Bf. platzierten Spieleinsätzen unterliegen diese der Rechtsprechung XxXs.*

...

*Zur Nutzung des Glücksspielangebotes der Bf. muss sich der Kunde zunächst bei der Bf., hier im Speziellen auf der Plattform xxcom , registrieren. Im Rahme dieses Registrierungs Vorganges hat der Kunde insbesondere seinen Wohnort bekanntzugeben, wobei er angewiesen wird, diese Daten korrekt und vollständig anzugeben (s. AGB, Pkt. B, lit. 1.2. ff.). Als ein international agierendes Internetunternehmen im Bereich des Glücksspiels ist die Bf. besonders bemüht diese Registrierungsdaten der Neukunden genau zu ermitteln – dies u.a. auch anhand einer Überprüfung durch einen Bestätigungsbrief (als Adressverifizierung) und andere „Know Your Customer“-Verfahren. Die Bf. ist befugt, ein Kundenkonto so lange zu sperren oder dessen Nutzung einzuschränken, bis die entsprechenden Überprüfungsmaßnahmen zur Zufriedenheit abgeschlossen sind wobei jeder Kunde nur ein Kundenkonto eröffnen darf.*

...“

Voraussetzung für die Teilnahme an den von der Bf. angebotenen Spielen ist eine Registrierung. Im Zuge des Registrierungsprozesses hat der Kunde auf der Webpage der Bf. verpflichtend folgende Informationen anzugeben:

- Vorname
- Nachname
- Geburtsdatum
- Hausnummer
- E-Mailadresse
- Telefonnummer
- Benutzername
- Passwort
- Vierstellige Sicherheitsnummer
- Allfälliger Angebotscode

Darüber hinaus müssen die Kunden eine Einverständniserklärung abgeben, die folgende Bereiche betrifft:

- AGB
- Regeln
- Datenschutzerklärung
- Richtlinien zu Cookies
- Richtlinien zur Altersverifikation
- Richtlinien zur Identitätsprüfung

Durch die Abgabe der Einverständniserklärung akzeptieren die Kunden, dass die bei der Anmeldung auf der Seite eingegebenen Informationen in jeder Hinsicht korrekt und vollständig sein müssen (Pkt. 1.2 der AGB) und dass sie gebeten werden, die Anmeldedaten ständig zu aktualisieren (Pkt. 1.7 der AGB).

In der der Selbstanzeige angeschlossenen Berechnung sind lt. Bf. – bezogen auf den angeführten Zeitraum – all jene Spielumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf. registriert haben. Diese führten laut Bf. allerdings teilweise Spieleinsätze mit einer ausländischen IP-Adresse durch.

Die Bf. legte dazu eine Aufstellung vor, die laut ihren Angaben die monatliche Berechnung zu allen von ihr angebotenen Glücksspielarten beinhaltet. Dabei handelt es sich um Casino, Poker, Casino in Poker, Games und Bingo.

Mit Glücksspielabgabebescheid vom 30. April 2015 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel daraufhin der Bf. die Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011 bis 12/2011 in der Höhe von insgesamt € x1 fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 1. Juni 2015.

Mit Glücksspielabgabebescheid vom 10. Februar 2016 setzte das Finanzamt der Bf. die Glücksspielabgabe für die Monate 01/2012 bis 12/2012 in der Höhe von insgesamt € a1 fest.

Mit Glücksspielabgabebescheid vom 10. Februar 2016 setzte das Finanzamt der Bf. die Glücksspielabgabe für die Monate 01/2013 bis 12/2013 in der Höhe von insgesamt € b1 fest.

Mit Glücksspielabgabebescheid vom 10. Februar 2016 setzte das Finanzamt der Bf. die Glücksspielabgabe für die Monate 01/2014 bis 08/2014 in der Höhe von insgesamt € c1 fest.

Gegen jeden dieser drei letztgenannten Bescheide brachte die Bf. mit drei Schriftsätzen vom 15. März 2016 jeweils das Rechtsmittel der Beschwerde ein.

Das Finanzamt legte diese Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vor, nachdem die Bf. jeweils gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO die direkte Vorlage ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung beantragt hatte.

Mit Schriftsatz vom 23. Mai 2017 reichte die Bf. folgende Unterlagen nach:

- Gutachterliche Stellungnahme zu § 57 Abs. 2 GSpG vom 20. März 2017 von Frau Ass.- Prof. Dr. Barbara Gunacker-Slawitsch
- Technische Stellungnahme vom 17. Februar 2017  
*Statische und dynamische IP-Adressen* von FH-Prof. DI Robert Kolmhofer
- Gutachten vom 22. Februar 2016  
*Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern* von FH-Prof. DI Robert Kolmhofer

In diesem Schriftsatz kündigte die Bf. die Nachreichung weiterer Unterlagen an, deren Vorlage im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2017 erfolgte.

## **2. Rechtslage:**

Die wichtigsten für die vorliegende Beschwerde relevanten gesetzlichen Bestimmungen in ihrer entscheidungsmaßgeblichen Fassung lauten:

### **§ 201 BAO**

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

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

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

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

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

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

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

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

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

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

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

§ 57 Abs. 1, 2 und 5 Glücksspielgesetz:

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

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

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

§ 59 Abs. 1 bis 5 Glücksspielgesetz:

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

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

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

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

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der 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.

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

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

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

- a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;
- b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

### **3. Erwägungen:**

Auf der Basis der o.a. Selbstanzeige und unter Zugrundelegung der von der Bf. erklärten Jahresbruttospieleinnahmen setzte das Finanzamt mit den angefochten Bescheiden die Glücksspielabgabe für die angeführten Zeiträume fest.

Die Bf. räumt in der Selbstanzeige ein, dass davon auszugehen sei, dass in einzelnen Fällen der Abgabentatbestand erfüllt worden sei. Für die Bf. sei es aber aus mehreren

Gründen unmöglich festzustellen, ob ihr Kunde ihr Spieleinsatz-Angebot von einem Ort innerhalb oder außerhalb Österreichs annehme. Die Beantwortung dieser Frage sei aber Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland“.

### **3.1. Zur Frage der „Teilnahme vom Inland aus“:**

Wie bereits oben angeführt unterliegen gemäß § 57 Abs. 2 GSpG Glücksspiele in Form von elektronischen Lotterien (§ 12a Abs. 2 GSpG) einer Glücksspielabgaben von 40 % der Jahresbruttospielleinnahmen, wenn die Teilnahme an diesen Glücksspielen vom Inland aus erfolgt.

In der vorliegenden Beschwerde stellt die Bf. ihren Einwand in den Mittelpunkt, die Behörde sei im Streitfall zu Unrecht zum Ergebnis gelangt, die Spieler hätten an den in Rede stehenden Glücksspielen vom Inland aus teilgenommen.

Sie meint, die Teilnahme an Online-Glücksspielen „vom Inland aus“ verpflichte den Vermittler bzw. Veranstalter von Glücksspiel dann zur Abfuhr von Abgaben, wenn deren Kunden das Angebot von österreichischem Boden aus wahrnehmen. Somit sei es für den Anbieter erforderlich, festzustellen, ob sich der jeweilige Kunde zum Zeitpunkt eines Geschäftsabschlusses auf österreichischem Gebiet befinde oder eben nicht. Dies gelte sowohl für österreichische Kunden als auch für im Ausland ansässige Kunden. In der Literatur werde zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Sachverhaltsermittlung von den Kunden vereitelt werden könne (vgl. SWK-Heft 13/2012, 686).

Weder im Gesetz selbst noch in den Materialien oder in Rechtsauskünften des BMF werde erläutert, wie der Abgabepflichtige bei Glücksspielen, die über das Internet erfolgen, die Teilnahme vom Inland aus festzustellen habe.

Im gegenständlichen Fall stelle sich daher die Frage, wie mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden könne, ob die Teilnahme an einem konkreten Online Glücksspiel vom Inland aus erfolgt sei; konkret ob die Angabe eines Wohnortes in Österreich im Zeitpunkt der Registrierung als ausreichend erachtet werden könne, um den Aufenthalt zum Zeitpunkt der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel im Österreich nachzuweisen.

Eine bloß annäherungsweise Ermittlung des Tatbestandselementes „Teilnahme vom Inland aus“ sei nicht mit rechtsstaatlichen und verfassungsrechtlichen Grundsätzen vereinbar.

Die Bf. verweist auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2014, dem zu entnehmen sei, dass es unzulässig sei, einen Festsetzungsbescheid zu erlassen, der auf einer Schätzung des Tatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“ beruhe.

Demgegenüber sei es aber zulässig, die Teilnahme vom Inland anhand von Indizien zu ermitteln: *„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des ‚Users‘ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer ‚inländischen IP-Adresse‘ ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland*

*befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.“ (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).*

Während der VwGH aber sowohl die Wohnanschrift als auch die IP-Adresse des Kunden als grundsätzlich geeignete Indizien anerkenne, sei dem Finanzamt vorzuwerfen, dass es ohne jegliche Angabe einer Begründung allein die Registrierungsadresse der Kunden der Bf. als einziges Indiz zur Sachverhaltsfeststellung der Teilnahme vom Inland aus heranziehe und als ausreichend erachte.

Dem ist zu entgegnen, dass das Finanzamt zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage die von der Bf. selbst bekannt gegebenen Jahresbruttospieleinnahmen herangezogen hat, die sie durch die Teilnahme an Ausspielungen von in Österreich registrierten Kunden mit einer inländischen Wohnanschrift erwirtschaftet hat.

Zweifel an der Richtigkeit dieser Registrierungsdaten bestehen nicht. Denn jeder Teilnehmer verpflichtet sich, zum Zwecke der Registrierung persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc.) richtig und vollständig auszufüllen. Dass die Kunden der Bf. dabei unrichtige Daten bekannt geben, ist nicht anzunehmen, zumal die Gewinnausszahlung auf der Basis dieser Angaben erfolgt.

Dass sich das Finanzamt im vorliegenden Fall nicht an der IP-Adresse der Kunden der Bf. orientiert hat, ist wohl vor allem dem Umstand geschuldet, dass die Bf. diesbezügliche Daten dem Finanzamt schlicht nicht bekannt gegeben hat. Dies hat der Vertreter des Finanzamtes im Zuge der mündlichen Verhandlung neuerlich bestätigt.

Die Bf. fasst ihre Einwände wie folgt zusammen:

„Da sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erweisen und die Schätzung des Grundtatbestandes unzulässig ist, hätte die belangte Behörde die Gebühr (gemeint ist zweifellos: „die Glücksspielabgabe“) daher mangels erfüllten Gebührentatbestandes (gemeint ist zweifellos: „Abgabentatbestandes“) mit Null bemessen müssen.

Damit negiert die Bf. den Ausspruch des Verwaltungsgerichtshofes im o.a. Erkenntnis vom 20. November 2014, der die Anknüpfung an die Registrierungsadresse sehr wohl als geeignetes Indiz erachtet hat.

Das Bundesfinanzgericht sieht trotz der von der Bf. erhobenen Bedenken keine Veranlassung, von der bisherigen Rechtsprechung abzugehen und sieht die Registrierungsadresse somit weiterhin als maßgebliches Indiz für die Erfüllung des Grundtatbestandes. Dem Finanzamt kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es der Registrierungsadresse eine entscheidende Bedeutung zumisst.

Einzuräumen bleibt allerdings, dass der Verwaltungsgerichtshof sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette



zu einer inländischen IP-Adresse als ein Indiz dafür erachtet hat, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Daraus ergeben sich zwei – auch von der Bf. ventilerte - Fragen, auf die nachstehend näher eingegangen wird:

- 1.) Ist dieser Ausspruch dahingehend zu verstehen, dass das kumulative Bestehen beider Indizien gefordert wird?
- 2.) Wie ist vorzugehen, wenn sich die beiden genannten Indizien widersprechen?

**Ad 1.):**

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus der zitierten Feststellung des VwGH, dass das Höchstgericht beide Indizien als beachtlich erachtet. Daraus folgt aber nicht zwingend, dass das kumulative Vorliegen beider Indizien gefordert wird. Denn es erscheint überzogen, in jenen Fällen, in denen schon mit einem einzigen Indiz mit ausreichender Sicherheit der Beweis für die Teilnahme am Inland verschafft werden kann, ein weiteres Indiz zu verlangen, um das erste Indiz gleichsam zu bestätigen.

Außerdem wäre es nicht einzusehen, warum die Abgabenbehörde die Möglichkeit zur Abgabensatzung ausschließlich vom Mitwirken des Abgabenschuldners abhängig machen sollte. Denn der Betreiber des Glücksspiels, der nur die Daten bezogenen auf eines der beiden Indizien vorzulegen bereit oder in der Lage ist, könnte durch ein solches Vorgehen die Abgabenvorschreibung leicht verhindern. Im vorliegenden Fall hat die Bf. behauptet, die vom Bundesfinanzgericht mit der Ladung unter Z. 3 angeforderten Unterlagen (eine Aufstellung, die in einer für die Abgabeberechnung geeigneten Form Auskunft darüber gibt, in welchen konkreten Fällen einer Registrierung der Kunden mit einer Wohnanschrift außerhalb Österreichs deren Zuordnung zu einer inländischen IP-Adresse vorliegt) nicht beibringen zu können, da die Zurverfügungstellung schon an der technischen Machbarkeit scheitere.

**Ad 2.):**

Die Bf. hat im vorliegenden Fall zunächst keine Daten betreffend die IP-Adressen ihrer Kunden bekannt gegeben. Erst im Zuge der mündlichen Verhandlung hat sie entsprechende Unterlagen nachgereicht, die allerdings – wie oben ausgeführt – insofern unvollständig sind, als sie keine Daten über im Ausland registrierte Kunden enthalten, die mit einer inländischen IP-Adresse am Glücksspiel teilgenommen haben.

Aus den vorgelegten Tabellen ergibt sich, dass in einigen Fällen ein Widerspruch zwischen dem Land der Registrierung und dem Land der IP-Adresse besteht. Zur Bewertung dieser beiden Indizien wird ausgeführt:

Zum Indiz der Registrierung in Österreich:

Die Bf. beschreibt den Registrierungsvorgang in ihrer Selbstanzeige vom 29. September 2014 wie folgt (auszugsweise Wiedergabe):

„Zur Nutzung des Glücksspielangebotes der Bf. muss sich der Kunde zunächst bei der Bf., hier im Speziellen auf der Plattform xxcom, registrieren. Im Rahmen dieses Registrierungsvorganges hat der Kunde insbesondere seinen Wohnort bekanntzugeben, wobei er angewiesen wird, diese Daten korrekt und vollständig anzugeben (s. AGB, Pkt. B, lit. 1.2. ff.). Als ein international agierendes Internetunternehmen im Bereich des Glücksspiels ist die Bf. besonders bemüht diese Registrierungsdaten der Neukunden genau zu ermitteln – dies u.a. auch anhand einer Überprüfung durch einen Bestätigungsbrief (als Adressverifizierung) und andere „Know Your Customer“-Verfahren. Die Bf. ist befugt, ein Kundenkonto so lange zu sperren oder dessen Nutzung einzuschränken, bis die entsprechenden Überprüfungsmaßnahmen zur Zufriedenheit abgeschlossen sind wobei jeder Kunde nur ein Kundenkonto eröffnen darf...“

Durch die Abgabe der Einverständniserklärung akzeptieren die Kunden der Bf., dass die bei der Anmeldung auf der Seite eingegebenen Informationen in jeder Hinsicht korrekt und vollständig sein müssen (Pkt. 1.2 der AGB) und dass sie gebeten werden, die Anmeldedaten ständig zu aktualisieren (Pkt. 1.7 der AGB).

Die Bf. selbst misst der Registrierungsadresse eine besondere Bedeutung zu und gibt an, dass im Rahmen des Registrierungsprozesses die vom Kunden bekannt gegebene Adresse den Anknüpfungspunkt für sämtliche Überprüfungen darstellt (siehe ergänzende Stellungnahme vom 7. Juni 2017, Seite 13 unten). Auch die „Know Your Customer“-Datenbank der Bf. stützt sich auf dieses statische Merkmal (a.a.O. Seite 14).

Der Bf. ist zuzustimmen, wenn sie erklärt, für den Anbieter sei es erforderlich, festzustellen, ob sich der jeweilige Kunde zum Zeitpunkt eines Geschäftsabschlusses auf österreichischem Gebiet befinde oder eben nicht (siehe Beschwerdeschrift Pkt. G.I.).

Dass sie trotz dieser Erkenntnis keine Schritte zur Klärung dieses abgabenrechtlich bedeutsamen Umstandes gesetzt hat, kann per se nicht dazu führen, dass dem Indiz der inländischen Registrierungsadresse keinerlei Aussagekraft bei der Prüfung der Frage der „Teilnahme vom Inland aus“ zugemessen wird.

Eine der verschiedenen Möglichkeiten zum Erhalt der dafür erforderlichen Informationen wurde vom Bundesfinanzgericht im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2017 angesprochen.

„Alle mit österreichischer Adresse registrierte Kunden werden von der Bf. davon in Kenntnis gesetzt, dass auf Grund ihres Wohnsitzes grundsätzlich davon ausgegangen wird, dass sie von Österreich aus am Glücksspiel teilnehmen. Sollten die Kunden ausnahmsweise doch nicht von Österreich aus am Glücksspiel teilnehmen, könnten sie dies freiwillig durch das Anklicken eines entsprechenden Feldes erkennbar machen.

Zusätzlich könnten die Kunden darüber informiert werden, dass das Anklicken keinerlei Auswirkungen auf die Erfolgsaussichten oder den Spielverlauf hat.“

Befragt, welche Argumente gegen einen allfälligen derartigen Lösungssatz sprechen, konnten die Vertreter der Bf. – abgesehen von dem Einwand, dass eine derartige Vorgehensweise nur pro futuro denkbar sei – keine Bedenken vorbringen.

Den in der Beschwerde erhobenen Einwand, es sei davonauszugehen und dürfe als bekannt vorausgesetzt werden, dass Kunden, die bei jeder Teilnahme angeben müssen, ob sie sich im Inland befinden und damit eine Gebühr auslösen, dazu tendieren, ein allenfalls vorgeschaltetes Feld falsch auszufüllen, hat die Bf. im Rahmen der Verhandlung zurückgenommen. Sie hat auch eingeräumt, keinerlei Erfahrungswerte hinsichtlich unrichtiger Angaben ihrer Kunden zu haben.

Die Bf. hat darauf hingewiesen, dass Internetbenutzer oft irrtümlich falsche Länderangaben machen, wenn das System eine Länderauswahl vorschlägt und zuweilen das erste in der entsprechenden Liste genannte Land (z.B. Afghanistan als der alphabetisch erstgereichte Staat) auswählen. Dass eine derartige Fehlerquelle dann nicht besteht, wenn der Teilnehmer durch einen entsprechenden Klick bloß eine Teilnahme am Glücksspiel vom Ausland aus bestätigt, bedarf wohl keiner weiteren Erörterung. Das diesbezügliche Vorbringen ist daher nicht geeignet, den oben dargestellten Lösungsansatz grundsätzlich zu verwerfen.

Zum Indiz der IP-Adresse:

Die Bf. hat schon in ihrer Selbstanzeige vorgebracht, dass die Geolokalisation des Teilnehmers an einem Glücksspiel über die IP-Adresse nicht zielführend ist und ausdrücklich festgestellt: „Daraus folgt, dass die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden keine taugliche Feststellungsmethode ist, um den Aufenthaltsort des Kunden zu ermitteln“ (siehe Pkt. 2 b. III der Selbstanzeige).

Sie hat darauf hingewiesen, dass es technisch möglich sei und von ihr auch nicht ausgeschlossen werden könne, dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Ausland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet wird bzw. dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Inland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet wird (siehe Pkt. 2 b. IV der Selbstanzeige).

Die geringe Aussagekraft der IP-Adresse hat sich auch im Zuge eines Versuchs in einem ähnlich gelagerten Beschwerdefall gezeigt, in dem bei einer Person, die mit ihrem Handy in Wien an einem Glücksspiel teilgenommen hat, eine ausländische IP-Adresse aufschien. Damit werden die Bedenken der Bf. hinsichtlich der zuverlässigen Aussagekraft einer zugeordneten IP-Adresse bestätigt.

In dem von der Bf. vorgelegten Gutachten vom 22. Februar 2016 stellt der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige u.a. fest:

- Durch die Verwendung von Mobilien-Internetbrowsern mit Optimierungsfunktionen sowie die Verwendung von Internet-Proxy Services ist eine IP-Adressbasierende Positionsbestimmung unmöglich (es werden bestenfalls die Positionen der Proxyserver geliefert, die im Regelfall außerhalb von Österreich positioniert sind).

- Bei Mobil-Endgeräten, die VPN-Internetverbindungen verwenden (wie das zB bei Firmengeräten mit Mobile Device Management oft der Fall ist), erscheint als IP-Adresse im Regelfall die Firmen-IP-Adresse am Internetzugangspunkt der Firma, und somit ist bei diesen Endgeräten ebenfalls keine Positionsbestimmung möglich.
- Durch den Einsatz von unterschiedlichen technischen Verfahren, die auch von einfachen Anwendern benutzt werden können (Proxy-Services, Anonymisierungs-Dienste, Tor, VPN-Technologie, Mobile Device Management) wird daher eine IP-Adressbasierende Geolokationsbestimmung technisch verunmöglicht.“

Der Gutachter kommt daher zum Schluss, dass eine exakte Positionsbestimmung eines Internet-Endgeräts (und damit Internet-Nutzers) zum Zeitpunkt der Registrierung für ein Internet-Angebot oder zum Zeitpunkt der Nutzung eines Internet-Angebots nicht zuverlässig möglich ist (siehe Seite 27 des o.a. Gutachtens).

Die Bf. möchte erreichen, dass die Umsätze jener Kunden, die zwar mit einer österreichischen Adresse registriert sind aber mit einer ausländischen IP-Adresse am Glücksspiel teilnehmen, nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden.

Diesem Begehren kann nicht gefolgt werden. Das von der Bf. in diesem Zusammenhang genannte Beispiel eines österreichischen Transportunternehmers mit ungarisch klingendem Namen, der sich trotz inländischer Anschrift (bei der es sich um den Sitz des Einzelunternehmens handeln dürfte) stets mit einer ungarischen IP-Adresse eingeloggt hat, überzeugt nicht. Denn das o.a. Beispiel aus einem ähnlichen gelagerten Beschwerdefall hat gezeigt, dass trotz einer Teilnahme von Österreich aus bei mobilen Endgeräten eine ausländische IP-Adresse aufscheinen kann. Die Zuteilung einer ungarischen IP-Adresse in dem angesprochenen Fall ist daher für sich alleine nicht geeignet, den Beweis für eine Teilnahme am Glücksspiel vom Ausland aus zu erbringen.

Aus all diesen Gründen kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Frage, welchem Indiz eine höhere Aussagekraft in jenen Fällen zuzumessen ist, in denen die beiden o.a. Indizien scheinbar in Widerspruch zueinander stehen nur dahingehend beantwortet werden, dass dem Umstand der Registrierung in Österreich eindeutig Priorität einzuräumen ist.

Die von der Bf. monierte Tatsache, dass das Finanzamt selbst in einer Stellungnahme vom 21. Jänner 2011 die Nationalität, die Postadresse des Teilnehmers, den in Anspruch genommenen Server und die Wohnadresse als irrelevant bezeichnet hat, ändert an dieser Sichtweise aus mehreren Gründen nichts.

Einerseits vermag eine derartige Einschätzung keine Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht zu entfalten. Zum anderen ist die diesbezügliche (inzwischen auch vom Finanzamt längst nicht mehr vertretene) Ansicht Jahre vor dem o.a. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2014 geäußert worden und angesichts der aktuellen Rechtsprechung, die in diesem Bereich zu einer Klärung geführt hat, nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Das Bundesfinanzgericht hat die Bf. im Mai 2017 u.a. eingeladen, eine Aufstellung vorzulegen, die in einer für die Abgabeberechnung geeigneten Form Auskunft darüber gibt, in welchen konkreten Einzelfällen keine Teilnahme vom Inland aus erfolgt ist und der Bf. aufgetragen, gegebenenfalls etwaige Nachweise für die Richtigkeit ihrer Angaben vorzulegen.

Die Bf. hat die Nichtvorlage von entsprechenden Beweisen in der mündlichen Verhandlung damit begründet, dass es zur zweifelsfreien Klärung der Frage des Ortes der Teilnahme am Glücksspiel notwendig sei, neben dem Spieler zu stehen.

Dem ist zu entgegnen, dass es aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes mehrere Möglichkeiten gibt, um zu den geforderten Informationen zu kommen. Einer der verschiedenen denkbaren Lösungsansätze wäre etwa, dass die Bf. an ihre in Österreich registrierten Kunden die Frage richtet, von welchem Land aus sie zu einem bestimmten Zeitpunkt am Glücksspiel teilgenommen haben. Diese Frage könnte in die „Know Your Customer“-Verfahren der Bf. eingebettet werden. Als Anreiz für die Beantwortung könnten z.B. Boni in Aussicht gestellt werden.

Der Bf. ist aber vorzuwerfen, dass sie von Beginn an keinerlei erkennbare Anstrengungen unternommen hat, um nähere Informationen zur Frage der Teilnahme vom Inland aus zu generieren. Dies trotz der Tatsache, dass sie selbst davon ausgeht, dass es für den Anbieter erforderlich sei, festzustellen, ob sich der jeweilige Kunde zum Zeitpunkt eines Geschäftsabschlusses auf österreichischem Gebiet befinde oder eben nicht.

Alle von der Selbstanzeige vom 29. September 2014 erfassten und den Gegenstand der angefochtenen Bescheide bildende Sachverhalte weisen laut Bf. einen Bezug zu Österreich auf. Alle Umsätze sind Spielern zuzuordnen, die mit einer österreichischen Adresse registriert sind. Die Bf. hat zu keiner einzigen Ausspielung stichhaltige Unterlagen vorgelegt, die gegen die daraus resultierende Vermutung sprechen, dass tatsächlich eine Teilnahme von Österreich aus erfolgt ist. Der Umstand, dass in Einzelfällen den Kunden eine ausländische IP-Adresse zugeordnet wurde, ändert daran nichts, zumal - wie oben ausführlich dargestellt und wie die Bf. auch selbst immer wieder beteuert – der IP-Adresse in diesem Zusammenhang keine verlässliche Aussagekraft zukommt.

Der VwGH hat im o.a. Erkenntnis betont, dass einem als bedeutsam erachteten Indiz zwar für konkrete Einzelfälle durchaus entgegengetreten werden könnte, dass dafür jedoch konkrete dem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden müssten. Derartige „Gegenbeweise“ hat die Bf. aber nicht vorgelegt. Es lag in der Dispositionsmöglichkeit der Bf. entsprechende Daten zu sammeln und z.B. ihren Kunden Angaben dahingehend abzuverlangen, in welchem Land sie sich zum Zeitpunkt der jeweiligen Spielteilnahme befinden. Den dagegen erhobenen Bedenken schließt sich das Bundesfinanzgericht auch aus den unter Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS vom 20.11.2013, RV/2388-W/13, genannten Gründen, auf die ausdrücklich verwiesen wird, nicht an.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass das Finanzamt hinsichtlich aller beschwerdegegenständlicher Ausspielungen zu Recht von der Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland aus“ ausgegangen ist.

### **3.2. Zu den aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken:**

Die vorliegenden Beschwerden beinhalten u.a. auch die Anregung, das Bundesfinanzgericht möge gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG das Gesetzesprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof einleiten und die Aufhebung der folgenden im Zusammenhang mit Glücksspiel stehenden Bestimmungen des Glücksspielgesetzes als verfassungswidrig begehren:

- den gesamten § 57 GSpG idF GSpG-Novelle 2010, BGBl. I 73/2010, in eventu
- die gesamten Absätze 1 und 2 des § 57 GSpG idF GSpG-Novelle 2010, BGBl. I 73/2010, in eventu
- den gesamten § 57 Abs. 2 GSpG idF GSpG-Novelle 2010, BGBl. I 73/2010, in eventu
- in § 57 Abs. 1 und § 57 Abs. 2 GSpG idF GSpG-Novelle 2010, BGBl. I 73/2010, jeweils den Teilsatz mit der Wortfolge „an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, in eventu
- in § 57 Abs. 2 GSpG idF GSpG-Novelle 2010, BGBl. I 73/2010, jeweils den Teilsatz mit der Wortfolge „an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ und
- in § 59 Abs. 5 GSpG idF GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, den letzten Teilsatz mit der Wortfolge „sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.“

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art. 140 Abs. 1 Z 1 iVm Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen (Unger, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). In sinngemäßer Anwendung des Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet beim Gericht Bedenken, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbarenden Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht

einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen. Dieses Erfordernis ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden, dh mit welchen Verfassungsbestimmungen die bekämpfte Gesetzesstelle in Widerspruch steht und welche Gründe für diese Annahme sprechen, sowie die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges. Weiter Prozessvoraussetzung ist die Präjudizialität, nämlich ob die wegen Verfassungswidrigkeit angefochtene Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (Pfau, aaO, 350).

Zur Behauptung der Bf., der letzte Teilsatz des § 59 Abs. 5 GSpG sei verfassungswidrig, fehlt die erforderliche detaillierte Darlegung der Bf., welche Gründe für ihre Annahme sprechen. Dem diesbezüglichen Begehren war schon aus diesem Grund nicht zu folgen.

Die Bf. erachtet sich vor allem durch die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ in § 57 GSpG beschwert. Sie führt ins Treffen, weder sie noch die Behörde sei in der Lage, verlässlich festzustellen, ob ihr Kunde von Österreich aus am Glücksspiel teilnehme und vermeint darin eine Verletzung des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) zu erkennen.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich der Vertragspartner der Bf. (also der Kunde, der am Glücksspiel teilnimmt), in Österreich als geografisch festlegbaren Ort befinden muss. Fest steht, dass es sich dabei um ein objektiv leicht feststellbares Tatbestandsmerkmal handelt und es daher als gesichert angenommen werden kann, dass der Glücksspielteilnehmer genau weiß, in welchem Land er sich zum Zeitpunkt der Verwirklichung des steuerauslösenden Tatbestands der Glücksspielteilnahme jeweils aufhält.

Da das Gesetz eindeutig auf diesen zweifellos bestimmbaren Ort abstellt, kann insofern keine Rede davon sein, dass es der in Rede stehenden Norm an hinreichender Bestimmtheit fehlt.

Wenn die Bf. meint, sie kenne den tatsächlichen Aufenthaltsort ihres Kunden zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel nicht, ist ihr zu entgegnen, dass sie es selbst in der Hand hat, den Spielteilnehmer entsprechende Informationen vor der jeweils konkreten Teilnahme an der Ausspielung abzuverlangen. Diese Angaben kann sie in der Folge als weiteres Indiz werten, das für oder gegen die Erfüllung des Tatbestandes spricht.

Dem dagegen erhobenen Argument, niemand könne die Richtigkeit derartiger Angaben überprüfen, ist zu entgegnen, dass es im Abgabenrecht zahlreiche Situationen gibt, bei denen die Feststellung des Bestehens einer Abgabenschuld von den Angaben Dritter abhängig ist, deren Richtigkeit weder die Behörde noch der (potentielle) Abgabenschuldner verlässlich feststellen können.

So wird etwa ein Spediteur, der als indirekter Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, selbst dann zum Zollschuldner, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass die vom Vertretenen erhalten Angaben unrichtig sind, wie das nachstehende Beispiel zeigt:

*"Eine Privatperson erwirbt eine Ware von einem chinesischen Verkäufer. Dieser versendet das Wirtschaftsgut per Schnelldienst nach Wien. Auch hier kann die Behörde nicht verlässlich feststellen, ob im Zuge der Abgabe der Zollanmeldung durch den Schnelldienst als Zollanmelder ein zollschuldauslösender Tatbestand erfüllt wird. Der Schnelldienst wird selbst dann zum Zollschuldner, wenn er in Unkenntnis über den wahren Zollwert von einer Zollfreiheit wegen Geringfügigkeit ausgeht (und eine entsprechende Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ohne Entrichtung von Eingangsabgaben abgibt) und der tatsächliche (vom Versender – aus welchen Gründen auch immer – nicht zutreffend angegebene) entscheidungsmaßgebliche Wert der Sendung jedoch viel höher ist."*

Derartige als Vollzugsmängel zu qualifizierende Umstände führen jedoch für sich alleine keinesfalls zur Verfassungswidrigkeit der jeweils betroffenen materiellen Steuernorm (siehe Fellner, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? SWK 2012, 686ff).

Der Argumentation, eine verfassungskonforme Anwendung der in Rede stehenden Bestimmungen des GSpG scheide auch deshalb aus, weil die Abgabenbehörden in Anwendung dieser (nach Ansicht der Bf.) unbestimmten Norm notwendigerweise gleiche Sachverhalte ungleich beurteilen bzw. ungleiche Sachverhalte gleich beurteilen, kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil – wie oben dargestellt – eben keine unbestimmte Norm vorliegt. Die allenfalls auf der Ebene der Vollziehung bestehenden Schwierigkeiten machen die bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten.

Die Bf. behauptet, ihr sei es weder technisch noch faktisch möglich den Bestand einer Abgabepflicht festzustellen wodurch sie an einem normadäquaten Verhalten gehindert sei. Die Abgabenfestsetzung stelle sich daher als willkürlich, dem Gleichheitssatz widersprechend, unverhältnismäßig und sachlich nicht gerechtfertigt dar. Ein Abgabengesetz, dessen Einhaltung nicht einmal stichprobenweise kontrolliert werden könne, führe zu Gleichheitswidrigkeit in jenen wenigen Fällen, in denen die Abgabepflicht ausnahmsweise festgestellt werden könne (Doralt, Steuerrecht, 12. Auflage, (2010), Rz 512).

Diese Bedenken werden seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht geteilt. Es ist vielmehr neuerlich darauf hinzuweisen, dass die Bf. ihren Kunden entsprechende Angaben zum geografischen Verweilort abverlangen kann, auf deren Basis sie sehr wohl das Bestehen einer Abgabepflicht erkennen kann. Warum die Behörde über keine Möglichkeiten verfügen soll, die Richtigkeit dieser Angaben – wie auch in zahlreichen anderen Fällen des Steuerrechtes – stichprobenweise zu kontrollieren, ist nicht ersichtlich.

Die Bf. meint in den Bestimmungen des § 57 Abs. 2 GSpG einen Eingriff in die Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG zu erblicken.



Dazu wird ausgeführt:

Art. 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Nach Art. 1 Abs. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur MRK hat jede natürliche und juristische Person ein Recht auf Achtung ihres Eigentums. Niemandem darf sein Eigentum entzogen werden, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt, und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehenen Bedingungen. Abs. 2 lautet: *„Diese Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er zur Sicherung der Zahlung der Steuer, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält.“*

Der Verfassungsgerichtshof wendet idR Art. 5 StGG an und geht damit unausgesprochen davon aus, dass die beiden Garantien im Wesentlichen deckungsgleich sind. Das Eigentumsrecht umfasst auch das Recht Verträge abzuschließen. Bei den möglichen Eingriffen in das Eigentum unterscheidet die Judikatur zwischen Enteignung und Eigentumsbeschränkung (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1477, 1478, 1479). Eigentumsbeschränkungen sind Vermögensbelastungen wie Vorschreibung von Steuern und sonstigen Abgaben; ein gesetzlicher Abschlusszwang greift in dieses Recht ebenso ein, wie die Verhinderung eines Vertragsabschlusses oä durch Gesetz (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1484). Die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben ist durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>5</sup> (2006), Rz 390ff). Nach der Rechtsprechung ist eine Eigentumsbeschränkung dann zulässig, wenn die Regelung nicht den Wesensgehalt des Grundrechtes berührt oder in anderer Weise gegen einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht.

Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschrift des § 57 Abs. 2 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ aus den oben erwähnten Gründen für verfassungsrechtlich unbedenklich. Die dadurch geschaffene Möglichkeit der Differenzierung wird als im öffentlichen Interesse liegend beurteilt, weil sie dem Ziel dient, jene abgabenrechtlich bedeutsamen Vorgänge, die den geforderten Inlandsbezug haben, der Besteuerung zu unterwerfen und Umgehungsmöglichkeiten auszuschalten. Die gebotene Verhältnismäßigkeit wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dann erfüllt, wenn – wie im vorliegenden Fall – der Indizienbeweis entsprechend der o.a. Rechtsprechung des VfGH gelingt.

Schon aus diesen Gründen wird der Anregung der Bf. nicht nachgegangen.

Das Bundesfinanzgericht erachtet sich in dieser Wertung durch die Tatsache bestärkt, dass der Verfassungsgerichtshof bislang die an ihn herangetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken in vergleichbaren Fällen nicht geteilt hat.

In diesem Zusammenhang ist vor allem auf den zu § 57 Abs. 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschluss VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 und UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13, nachfolgend eingestellt durch VwGH 26.2.2015, 2015/16/0003 bzw. VwGH 26.2.2015, 2015/16/0004, zu verweisen.

Für eine verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit sprechen darüber hinaus auch folgende Entscheidungen, die u.a. auch die Problematik der „Teilnahme vom Inland aus“ zum Gegenstand hatten:

- Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des damaligen Unabhängigen Finanzsenates UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, ab. Als Begründung gab der Verfassungsgerichtshof an, dass nach den Beschwerdebehauptungen die behaupteten Rechtsverletzungen zum erheblichen Teil nur die Folge einer allenfalls grob unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären. Spezifische Verfassungsrechtliche Überlegungen wären zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob § 184 BAO rechtsrichtig angewendet worden sei, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. Dazu verwies der Verfassungsgerichtshof auf VfSlg. 15.447/1999, VfSlg. 16.137/2001, VfSlg. 16.625/2002 und VfSlg. 18.420/2008.
- In der Sukzessivbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof regte die Einschreiterin an, der Verwaltungsgerichtshof möge gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG in Bezug auf § 33 TP 17 Abs. 2 idF GSpG-Novelle 2008 BGBl. I 54/2010, letzter Teilsatz „...oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“ beim Verfassungsgerichtshof den Antrag stellen, das Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Anregung der Bf. nicht aufgegriffen und beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle gestellt.
- Der Verfassungsgerichtshof hat auch in vergleichbaren Fällen von Wettgebühren die Behandlung der jeweiligen Beschwerde abgelehnt (z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13).

Da einerseits das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ hinreichend bestimmt erscheint und andererseits die Höchstgerichte bislang vergleichbare Rechtsfragen

als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet haben, wird dem Begehren der Bf., das Bundesfinanzgericht möge ein Normenprüfungsverfahren einleiten, nicht näher getreten.

### **3.3. Zu den unionsrechtlichen Bedenken:**

Die Bf. meint zunächst, bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG handle es sich wirtschaftlich um eine Mehrwertsteuer, die in der vorliegenden Form dem Art. 401 MwStSystRL widerspreche.

Wie der EuGH wiederholt klargestellt hat, steht Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) als Nachfolgebestimmung des früheren Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im Folgenden: Sechste Richtlinie), Abgabenregelungen, die mit der Mehrwertsteuer konkurrieren und deren Erhebung zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt, nur dann entgegen, wenn diese Steuern oder Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern haben und sich in ihren Merkmalen nicht hinreichend von der Mehrwertsteuer unterscheiden.

Der EuGH hat dazu in der Rechtssache C-338/97 entschieden:

*„Nach den Begründungserwägungen der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301; im Folgenden: Erste Richtlinie) soll die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einen gemeinsamen Markt schaffen, auf dem ein unverfälschter Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt; hierzu sollen die Unterschiede in der Besteuerung ausgeschaltet werden, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handelsverkehr zu behindern.*

*Mit der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303; im Folgenden: Zweite Richtlinie) und der Sechsten Richtlinie ist ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem eingeführt worden.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. zuletzt Urteil vom 19. Februar 1998 in der Rechtssache C-318/96, SPAR, Slg. 1998, I-785) beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.*

*Jedoch wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat; der Mechanismus des Vorsteuerabzugs ist durch Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie so ausgestaltet, daß die Steuerpflichtigen befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände bereits vorher belastet worden sind, und daß die Steuer auf jeder Stufe nur den Mehrwert besteuert und letztlich vom Verbraucher getragen wird.*

*Zur Schaffung gleicher Besteuerungsbedingungen für ein und denselben Umsatz ohne Rücksicht darauf, in welchem Mitgliedstaat er getätigt wird, mußte das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wie sich aus den Begründungserwägungen der Zweiten Richtlinie ergibt, die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Umsatzsteuern ersetzen.*

*Aus den gleichen Gründen gestattet Artikel 33 der Sechsten Richtlinie die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren durch einen Mitgliedstaat nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.*

*Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinn von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist. Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, daß Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten (Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90, Dansk Denkavit und Poulsen Trading, Slg. 1992, I-2217).*

*Der Gerichtshof sieht zu diesem Zweck als wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer an: allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so daß sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90, Bozzi, Slg. 1992, I-2947).*

*Eine Abgabe wie die nach dem Steiermärkischen Tourismusgesetz, dem Tiroler Tourismusgesetz und dem Kärntner Fremdenverkehrsabgabengesetz belastet aber den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze nicht so, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist.*

*Erstens ist kein Abzug der zuvor bereits erhobenen Beträge vorgesehen, so daß sich die Abgaben nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Gesamtumsatz der abgabepflichtigen Unternehmen beziehen.*

*Zweitens werden die Abgaben nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, daß ein Unternehmen, das an den Endverbraucher verkauft, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten eingeflossene Abgabe berücksichtigt, so haben doch nicht alle Unternehmen die Möglichkeit, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.*

*Drittens ist es, da sich die Tourismusabgaben — mit bestimmten Befreiungen — nach dem jährlichen Gesamtumsatz bemessen, nicht möglich, den Betrag der bei jedem einzelnen Verkauf oder jeder einzelnen Dienstleistung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen; die Voraussetzung der Proportionalität dieses Betrages zu den Preisen, die der Abgabepflichtige als Gegenleistung erhält, ist daher ebensowenig erfüllt.*

*Daraus folgt, daß die Tourismusabgaben keine Verbrauchsteuer darstellen, die der Endverbraucher des Produkts zu tragen hätte, sondern Abgaben auf die Tätigkeit der Unternehmen, die vom Tourismus betroffen sind.*

*Selbst wenn die in den Ausgangsverfahren fraglichen Abgaben in den betreffenden Bundesländern allgemein oder nahezu allgemein gelten würden, könnte dieser Umstand somit nicht ausreichen, um sie als Umsatzsteuern im Sinne des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie zu qualifizieren, da sie kommerzielle Umsätze nicht so belasten, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist.“*

Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung (hier: zur Höhe des Einsatzes des Kunden der Bf.) verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Dies ist aber zweifellos nicht der Fall. Da die Glücksspielabgabe vom Jahresbruttoertrag zu bemessen ist, ist es nicht möglich, den Betrag der bei jeder einzelnen Ausspielung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen.

Darüber hinaus wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Online-Glücksspiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jede einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.

Außerdem ist kein Abzug von zuvor bereits erhobenen Beträgen vorgesehen, sodass sich die Abgabe nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Bruttoertrag des abgabepflichtigen Unternehmens bezieht.

Die Bf. meint eine Unionsrechtswidrigkeit auch darin zu erblicken, dass ihrer Ansicht nach eine sichere Feststellung der Erfüllung des in § 57 Abs. 2 GSpG normierten Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus weder durch den Abgabenschuldner noch durch die Abgabenbehörde möglich sei. Dazu genügt der Hinweis, dass das Bundesfinanzgericht aus den oben dargelegten Gründen diese Bedenken nicht teilt.

Einen Verstoß gegen die Bestimmungen des Unionsrechts vermag das BFG somit nicht zu erkennen.

Von einem Antrag auf Vorabentscheidung gemäß § 290 BAO wird daher Abstand genommen.

### **3.4. Zur Neuberechnung der Abgaben:**

#### **3.4.1. Auswirkungen der Rundung**

Hinsichtlich der Abgabenfestsetzung für die Jahre 2011, 2013 und 2014 hat das Finanzamt die Bemessungsgrundlage auf ganze Euro gerundet. Eine Rechtsgrundlage für ein derartiges Vorgehen besteht nicht. Denn die hier maßgebliche Bestimmung des § 204 BAO regelt ausschließlich die Rundung der festgesetzten Abgabe und trifft keine Aussage über die Rundung von Abgabenbemessungsgrundlagen. Die Bemessungsgrundlagen für die angeführten Jahre waren daher- zusätzlich zu den sich aus Pkt. 3.4.2. und 3.4.3. ergebenden Änderungen - dahingehend zu berichtigen, dass die angesprochene Rundung entfällt. Daraus ergibt sich eine geringfügige Änderung der festzusetzenden Abgaben zu Gunsten der Bf. Die entsprechenden Beträge sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

#### **3.4.2. Berücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen**

Es steht außer Streit, dass sich bei einer monatlichen Zusammenfassung der Ergebnisse aller in Rede stehenden einzelnen Spielarten (Casino, Poker, Casino in Poker, Games und Bingo) selbst unter Berücksichtigung deren allenfalls negativer Salden jeweils eine positive Bemessungsgrundlage (anteilige monatliche Jahresbruttospieleinnahme) ergibt. Strittig war zunächst, ob derartige negative Salden zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage führen können. Im Zuge der mündlichen Verhandlung räumten die Vertreter des Finanzamtes ein, dass bei den angefochtenen Bescheiden eine entsprechende Berücksichtigung irrtümlich unterblieben ist. Die Bemessungsgrundlagen waren daher in dem von der Bf. begehrten Ausmaß (siehe braun unterlegte Zahlen laut Beilage III der Niederschrift vom 13. Juni 2017) zu reduzieren.

#### **3.4.3. Boni**

Das Bundesfinanzgericht vertritt weiterhin die Ansicht, dass Einsätze grundsätzlich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen sind. Dies gilt auch dann, wenn sie in Form von Boni geleistet werden. Andererseits ist der Bf. zuzustimmen, wenn sie meint, dass diese Boni zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen müssen, weil sie unter Bedachtnahme auf die konkret abgeschlossenen Glücksspielverträge Vergünstigungen darstellen, die sich bei der Bemessung der Abgabe

mindernd auswirken. Die von der Bf. gewährten Boni sind daher im Ergebnis nicht der Glücksspielabgabe zu unterwerfen.

Denn nichts spricht dagegen, die entsprechenden Beträge wie Rabatte/zusätzliche Gewinne zu behandeln.

Für eine derartige Lösung spricht auch ein Vergleich mit den Bestimmungen des § 28 Abs. 2 GSpG, der ausdrücklich bestimmt, dass Einsätze, die in Form von Sonderjetons (das sind bestimmte nicht in Geld einlösbare Spielmarken) geleistet werden, abgezogen werden können.

Die Bemessungsgrundlagen waren daher in diesem Sinne zu Gunsten der Bf. abzuändern. Das Bundesfinanzgericht ist dabei von den von der Bf. unter der Bezeichnung "After Bonus" bekannt gegebenen Jahresbruttospieleinnahmen ausgegangen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Zur Frage, ob sich die Abgabenbehörde bei der Prüfung der Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals der "Teilnahme vom Inland aus" auf das Vorliegen nur eines der beiden im Erkenntnis des VwGH vom 20. November 2014, 2013/16/0085 genannten Indizien (nämlich die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift oder die Zuordnung einer "inländischen IP-Adresse") stützen darf, oder ob das kumulative Vorliegen beider Indizien gefordert wird, liegt - soweit erkennbar - keine ausdrückliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Revision war daher als zulässig zu erklären.

Wien, am 28. Juni 2017