

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterin Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter KomzLR. Christian Gerzabek und Alexander Kuba in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\***, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28.7.2015 gegen den Sammelbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. Juni 2015 betreffend Glücksspielabgabe 07/2012 bis 12/2012, Steuernummer **\*\*\*BF1StNr1\*\*\***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.7.2022, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide betreffend Glücksspielabgabe für 07/2012 bis 12/2012 wird teilweise Folge gegeben und werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Glücksspielabgabe auf die in den Entscheidungsgründen unter Punkt 3.2. angeführten Abgabenbeträge reduziert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die einzelnen Monate sind der in Punkt 3.2. enthaltenen Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### Selbstberechnung der Glückspielabgabe und Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung sowie Selbstanzeige

Die beschwerdeführende Gesellschaft \*\*\*1\*\*\* Ltd (in der Folge kurz: Bf.) führte Selbstberechnungen der Glückspielabgabe für die Zeiträume Juli 2012 bis September 2012 durch und stellte den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Glückspielabgabe gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO für diese Monate.

Mit Schreiben vom 20.12.2012 übermittelte die Bf. der belangten Behörde eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, in welcher sie darüber informierte, dass sie aufgrund einer Konzernumstrukturierung das Online Sportwett- und Glückspielgeschäft der \*\*\*2\*\*\* (RNF der \*\*\*3\*\*\*) erworben habe. Sie habe ihren Sitz in Gibraltar und biete Wetten und Glücksspiele über das Internet an. Zudem legte sie – mit den von ihr in der Folge ausgeführten Einschränkungen betreffend der Unmöglichkeit der Ermittlungen einer gesetzeskonformen Bemessungsgrundlage – Zahlen über die Glücksspielabgabe (und Wettgebühren) beginnend mit Jänner 2011 offen. Des Weiteren äußerte sie verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Glücksspielabgabe (und Wettgebühren) und beantragte eine Festsetzung der Glücksspielabgabe (und Wettgebühren) für den Zeitraum 01-12/2011 und 01-10/2012 mit EUR 0,00.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 26.8.2013 wurden der belangten Behörde Detailaufzeichnungen zur Ermittlung der Glücksspielabgabe (und Wettgebühren) mittels USB-Stick übermittelt und diese Zahlen und deren Zusammensetzung entsprechend erläutert.

#### Glücksspielabgabenbescheid

Nach durchgeführter Außenprüfung setzte die belangte Behörde mit Sammelbescheid vom 25.6.2015 gegenüber der Bf. gemäß § 201 BAO die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die Monate Juli 2012 bis Dezember 2012 mit 40 % von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen fest.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in €	Glücksspielabgabe in €
Juli 2012	1.131.410,27	452.564,11
August 2012	1.437.997,52	575.199,01

September 2012	1.536.449,70	614.579,88
Oktober 2012	1.453.270,58	581.308,23
November 2012	1.418.557,63	567.423,05
Dezember 2012	1.375.057,00	550.022,80

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

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

*Laut Selbstanzeige vom 20.12.2012 wurde dem FAGVG der von der bwin.partyservices (Gibraltar) Ltd. bekanntgegebene selbstberechnete Betrag als eigentlich der von der \*\*\*1\*\*\* Limited selbstzuberechnende bekanntgegeben und gleichzeitig ein Antrag auf Festsetzung der Abgabe gestellt.*

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

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

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

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

*Voraussetzung für die Teilnahme am Angebot ist die Registrierung als User. Für die Registrierung hat der Spielteilnehmer selbst persönliche Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse u. ä.) richtig und vollständig auszufüllen. Da die Gewinnauszahlung anhand der bekannt gegebenen Daten erfolgt, 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 letztlich zur Spielentscheidung, und es liegt somit eine zentralseitige Herbeiführung der Entscheidung über das Spielergebnis vor. Das Gesetz verlangt ja lediglich, dass das Ergebnis des Spiels zentralseitig herbeigeführt wird. Das bedeutet in weiterer Folge, dass Ausspielungen in dieser Art und Weise gemäß § 57 Abs. 2 GSpG mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind. Folgt man der Definition des § 57 Abs. 5 GSpG, entspricht dies dem Entry Fee bzw. Tischgeld bei Spielteilnahme bzw. dem Verdienst.*

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

*Als Bemessungsgrundlage werden die Jahresbruttospieleinnahmen der in Österreich registrierten Teilnehmer mit einer inländischen Wohnanschrift, die von der Abgabenschuldnerin bekannt gegeben worden sind, herangezogen.*

*Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Auch Indizienbeweise (mittelbare oder indirekte Beweise) kommen in Betracht (zB Stoll, BAO, 1759; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 167 Rz 76 ff). Hiebei wird von Indizien (erwiesenen Hilfsstatsachen) mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache geschlossen (zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0109; 17.10.2010, 2007/13/0078; 21.2.2013, 2009/13/0258).*

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

*Im Rahmen der Beweismittelwürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) stellte die Abgabenbehörde fest, dass Wetten (Glücksspiele) im Inland abgeschlossen wurden. Hierbei wurden die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als ein Indiz dafür angenommen, dass sich der Wett(Glücksspiel-)teilnehmer dabei im Inland befunden hat.*

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

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

*„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258).*

*Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.'*

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

*Als Bemessungsgrundlage werden daher die Jahresbruttospieleinnahmen der in Österreich registrierten Teilnehmer mit einer inländischen Wohnanschrift, die von der Abgabenschuldnerin bekannt gegeben worden sind, herangezogen.*

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

## **Beschwerde vom 28.7.2015**

Fristgerecht wurde durch die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 25.6.2015 erhoben, auf eine Beschwerdevorentscheidung verzichtet und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat sowie Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate Juli bis Dezember 2012 mit Null gestellt.

Die Bf. führte aus, dass sie ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und Glücksspiel mit Sitz in Gibraltar und Betreiber von Internetplattformen sei, über die im Internet Sportwetten und Glücksspiele angeboten werden.

Durch die Glücksspielgesetz Novelle 2008 und das Budgetbegleitgesetz 2011 sei es ab 1.1.2011 zu Anpassungen in § 33 TP 17 GebG und § 57 GSpG gekommen. Soweit die Bf. davon betroffen sei, sei damit die „Teilnahme vom Inland aus“ zur wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung für die Glücksspielabgabe nach dem GspG.

Tatsächlich sei es (technisch) unmöglich das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung „Teilnahme vom Inland aus“ festzustellen.

Dazu sei festzuhalten, dass ein registrierter User, der über jeden Internetzugang auf das Angebot zugreife, das sowohl vom Inland aus als auch vom Ausland aus tun könne.

Der Wohnort des Users sei daher kein Kriterium zur Feststellung, von wo aus die Teilnahme erfolgt. Ein User mit Wohnort innerhalb Österreichs könne daher sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch seinem ausländischen Arbeitsort das Angebot nutzen. Ebenso werde das

Angebot von Usern, die üblicherweise den Wohnort in Österreich haben, auch sonst vom Ausland aus genutzt (etwa während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland).

Aufgrund des weltweit möglichen Internetzugangs könne derselbe registrierte User über verschiedene Computer oder mobile devices (Mobiltelefon uä) im In- und Ausland an Glücksspielen teilnehmen.

Für die Bf. als Anbieter von Glücksspielen über das Internet sei es daher schon grundsätzlich nur möglich festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung bzw in der Folge anlässlich einer Änderung seiner Registrierungsdaten einen bestimmten Wohnort angegeben hat, an dem Internetangebot teilgenommen habe. Die Bf. könne daher jedem Teilnehmer zuverlässig jene Angaben (zB seinen Wohnort) zuordnen, die er im Zeitpunkt seiner Registrierung bzw der späteren Änderung seiner Registrierung gemacht habe.

Dagegen sei es unmöglich verlässlich festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Teilnahme am Glücksspiel befunden habe.

Die Bf führte weiters aus, dass eine Geolokalisation des Teilnehmers an einem Glücksspiel über die IP-Adresse nicht zielführend sei.

Technisch sei es möglich und könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Ausland aus erfolge, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet werde bzw dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Inland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet werde.

Die Feststellung, von welchem Ort aus die Teilnahme an einem Glücksspiel im Internet stattgefunden habe, sei daher technisch nicht in hinreichend verlässlicher Weise möglich.

Zur Selbstbemessung und dem Antrag auf Festsetzung führte die Bf. wörtlich aus:

*„In einem Versuch dennoch unserer abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 57 Abs. 2 GSpG (idF Budgetbegleitgesetz 2011) nachzukommen - nicht zuletzt auch um finanzstrafechtliche Konsequenzen zu vermeiden (vgl § 2 Abs 2 FinStrG idF GSpG-Novelle 2008) - haben wir hinsichtlich der Glücksspielabgabe iSd § 57 Abs. 2 GSpG Selbstberechnungen vorgenommen und fristgerecht (innerhalb eines Monats) einen Antrag auf Festsetzung des selbstberechneten Betrages gemäß § 201 BAO beim Finanzamt gestellt.*

*Wir haben bereits im bisherigen Verfahren dargelegt, dass völlig unklar ist, wie die „Teilnahme vom Inland aus“, die die Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen der Gebührenpflicht ist, bei online abgeschlossenen Glücksspielen ermittelt bzw festgestellt werden soll. In dem Bemühen um eine Darstellung der Problematik haben wir die Berechnung anhand zweier unterschiedlicher Methoden vorgenommen, die wir dem Finanzamt offengelegt haben.*

*In der Berechnungsmethode 1 waren all jene Glückspielumsätze enthalten, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei \*\*\*2\*\*\* registriert haben. Diese führten allerdings teilweise Glücksspiele mit einer ausländischen IP-Adresse durch. Aus unserer Sicht lässt sich schon aus diesem Grund nicht ausschließen, dass sich Teilnehmer im Zeitpunkt ihrer Teilnahme tatsächlich nicht im Inland befunden haben und die Tatbestandsvoraussetzung der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GspG demnach nicht erfüllt ist.*

*Nach der Berechnungsmethode 2 wurden dagegen all jene Glücksspielumsätze erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt wurden. Darunter befanden sich allerdings Teilnehmer, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren. Auch nach dieser Berechnungsmethode kann aus unserer Sicht nicht ausgeschlossen werden, dass sich die betroffenen Teilnehmer im Zeitpunkt ihrer Teilnahme nicht im Inland befunden haben (zB Teilnehmer mit einem inländischen Registrierungsort, die aber während eines Auslandsaufenthaltes über ein österreichisches Firmennetzwerk oder ihr Handy Online gegangen sind) und daher die Tatbestandsvoraussetzung der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GspG wiederum nicht erfüllt ist.*

*Wir haben somit auch unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass es weder für die Abgabepflichtigen noch für die Abgabenbehörde möglich ist, bei der Berechnung der Glücksspielumsätze, die als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben heranzuziehen sind, an die „Teilnahme vom Inland aus“ anzuknüpfen, dass es also nicht möglich ist, das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung (was dem Entstehen oder Nicht-Entstehen der Abgabepflicht gleichzusetzen ist) mit Sicherheit festzustellen und nachvollziehbar nachzuweisen. Da uns kein Verfahren bekannt ist, wie sich der tatsächliche Ort der Platzierung und somit der für das Entstehen der Abgabepflicht wesentliche Umstand der „Teilnahme vom Inland aus“ vollständig und mit ausreichender Sicherheit feststellen lässt, haben wir bei der Berechnung und der Abgabeanzeige der Glücksspielabgabe für Juli bis Dezember 2012 die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der ersten dargestellten Methode durchgeführt, die auf der (sachverhaltsmäßig mit Sicherheit nicht in allen Fällen zutreffenden) Annahme beruht, dass die mit einer österreichischen Adresse (österreichischen Wohnsitz) registrierten Kunden vom Inland aus teilnehmen.*

*Da sich die tatsächliche Feststellung der „Teilnahme vom Inland aus“ – diese stellte die hier wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen einer Abgabepflicht gemäß § 57 Abs. 2 GSpG dar - als unmöglich herausgestellt hat, haben wir nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages für die Monate Juli 2012, August 2012, September 2012, Oktober 2012, November 2012 und Dezember 2012, einen Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel gerichtet.*

*5. Die Bemessung erfolgte dabei immer nach der bereits zuvor dargestellten Methode, nach der als Bemessungsgrundlage jene Glücksspielumsätze herangezogen wurden, die von Kunden erzielt wurden, die sich mit einer österreichischen Adresse bei \*\*\*1\*\*\* Ltd registriert haben (Berechnungsmethode 1). Bei der Darlegung unserer Bedenken hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ wiesen wir insbesondere darauf hin, dass auch das Abstellen auf den Registrierungsort nicht mit einer „Teilnahme vom Inland aus“ gleichgesetzt werden kann, weil es jederzeit möglich*

*ist, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus online an Glücksspielen teilnimmt, was von uns aber festgestellt werden kann. Das Gleiche gilt selbstverständlich für einen mit einer ausländischen Wohnadresse registrierten Kunden, der (auch) vom Inland aus online an Glücksspielen teilnimmt.“*

Zur rechtlichen Beurteilung führte die Bf. weiters aus:

*„3. Indizienbeweis*

*b) Inländischer Wohnort eines Users als Indiz*

*Für uns als Anbieter von Glücksspielen über das Internet ist es nur möglich, festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine bestimmte Wohnanschrift angegeben hat, an unserem Internetangebot teilgenommen hat. Im Sinne eines Responsible Gaming ergreifen wir dazu laufend Maßnahmen, um die Angaben der User zu verifizieren. So nehmen wir z.B. regelmäßig Postzustellung von Gutscheinen vor, um über den Rücklauf eine erhöhte Evidenz der Registrierungen zu haben. Wir können daher jedem Glücksspielteilnehmer jene Angaben (z.B. seinen Wohnort) zuordnen, die er im Zeitpunkt seiner Registrierung bzw bei einer späteren Änderung seiner Registrierung gemacht hat.*

*Der Wohnort sagt aber nichts darüber aus, wo sich ein User bei der konkreten Glücksspielteilnahme befunden hat. Wie wir bereits in unserer Berufung ausgeführt haben, kann ein registrierter User über jeden Internetzugang weltweit auf unser Angebot zugreifen. Er kann das sowohl vom Inland aus als auch vom Ausland aus tun. Der Ort, den er bei seiner Registrierung als seinen Wohnort angibt, spielt dabei keine Rolle. Ein User mit Wohnort innerhalb Österreichs kann sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch von seinem ausländischen Aufenthaltsort aus unser Glücksspielangebot nutzen.*

...

*Der registrierte Wohnort des jeweiligen Users ist daher als einzige Indiztatsache (Hilfstatsache) jedenfalls kein taugliches Indiz, um damit eine Verbindung zur Beweistatsache (Haupttatsache) zu schaffen. Nur weil ein User mit einem Wohnort im Inland registriert ist, heißt das noch nicht, dass er von diesem Wohnort aus an unserem weltweit zugänglichen Glücksspielangebot teilnimmt. Vielmehr ergibt sich aus den angeführten Erfahrungssätzen, dass eine Vielzahl von Glücksspielen von im Inland registrierten Usern nicht vom Inland, sondern vom Ausland aus getätigt wurde.*

*Im Ergebnis verbleibt von den, vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, ZI 2013/16/0085 angeführten Indizien der Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift sowie der Zuordnung eines Glücksspiels zu einer inländischen IP- Adresse lediglich das einzige Indiz der Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift übrig. Wie wir dargetan haben, ist der registrierte Wohnort des jeweiligen Users als einzige Indiztatsache (Hilfstatsache) jedoch kein taugliches Indiz, um damit eine Verbindung zur Beweistatsache (Haupttatsache) zu schaffen. Nur weil ein User mit einem Wohnort im Inland registriert ist heißt das noch nicht, dass er von diesem Wohnort aus an unserem weltweit zugänglichen Glücksspielangebot teilnimmt. Vielmehr ergibt sich aus den oben angeführten Erfahrungssätzen, dass eine Vielzahl von Glücksspielen von im Inland registrierten Usern nicht vom Inland, sondern vom Ausland aus getätigt wurde.*

*Im vorliegenden Fall führen wir detaillierte Aufzeichnungen über sämtliche abgeschlossenen Glücksspiele, können jedoch nicht feststellen, ob die Teilnahme vom Inland aus erfolgte und die Abgabepflicht somit überhaupt dem Grunde nach ausgelöst wurde. Es ist der Finanzverwaltung und uns daher nicht möglich, die eine Abgabepflicht erst auslösende Grund(Tatbestands)Voraussetzung einer Teilnahme vom Inland aus, objektiv nachvollziehbar zu prüfen und zu verifizieren. [...]"*

Zudem sah die Bf. eine Mangelhaftigkeit in der Bescheidbegründung der belangten Behörde und äußerte Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“. Da die verfahrensgegenständlichen Glücksspielabgaben auf einer verfassungswidrigen Grundlage beruhen würden, seien sie mit Null festzusetzen.

### **Vorlagebericht vom 28.8.2015**

Mit Vorlagebericht vom 28.8.2015 – eine Kopie davon erging an die Bf. – wurden die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme aus:

*„Die Bescheidbegründung enthält eine nachvollziehbare Begründung und eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung. Selbst wenn ein Mangel vorlege, so kann ein etwaiger Begründungsmangel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden.*

*Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe.*

*Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt werden, 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.*

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

*Der Beschwerdeführerin (im Folgenden als „Bf“ bezeichnet) ist nach eigenen Angaben kein technisches Verfahren bekannt, welches diese Feststellung vollständig und insbesondere mit der für das Entstehen eines Abgabeananspruches notwendigen Sicherheit gewährleisten würde.*

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

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

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

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

*Auch die Zuordnung der Ausspielung zu einer "inländischen IP-Adresse" kann ein Indiz sein. Jedoch wurde eine mögliche generelle Anknüpfung an die IP-Adresse schon deshalb nicht erwogen, da die Bf keine entsprechenden Datensätze vorgelegt hat. Ungeachtet dessen ist die IP-Adresse, wie die Bf selbst ausführlich erläutert, aus verschiedensten Gründen ein wenig verlässliches Merkmal zu Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus. Demzufolge käme das Finanzamt aufgrund der erhöhten Indizwirkung der bei der Registrierung angegeben Wohnadresse auch in jenen (der Häufigkeit nach ungewissen) Fällen, in denen eine ausländische IP-Adresse verwendet wurde, zum Beweisergebnis, dass jene Teilnehmer, welche sich mit einer inländischen Wohnadresse registriert haben, vom Inland aus an der Ausspielung teilgenommen haben.*

*Es wurden für konkrete Ausspielungen keine ausreichenden, diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien erbracht bzw. konnten keine ermittelt werden.*

*Ergänzend ist zu erwähnen, dass in diesem Zusammenhang auch jene Fälle, bei denen möglicherweise eine Teilnahme mit Auslandswohnadresse und einer inländischen IP-Adresse erfolgte, seitens des Finanzamts in Konsequenz zur soeben dargelegten Beweiswürdigung, als Teilnahme vom Ausland aus zu bewerten wären.“*

## **Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses**

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 21.2.2018 wurde die Rechtssache der nunmehr zur Entscheidung zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

## Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes und Stellungnahmen der Verfahrensparteien

Mit Beschluss des BFG vom 1.3.2021 teilte die Berichterstatterin der Bf. zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und gab der Bf. Gelegenheit zur Abgabe einer Stellungnahme – insbesondere auch im Hinblick auf die gegenüber der Rechtsvorgängerin der Bf. ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidungen. Zudem wurde die Bf. aufgefordert, zu den von der Bf. ihren Kunden gewährten „Boni“ und „freebets/Freispieler“ nähere Details (hinsichtlich des Erkenntnisses des VwGH zum Begriff der „Jahresbruttospieleinnahmen“, VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) und zahlenmäßige Angaben für die einzelnen Monate dem BFG bekanntzugeben.

### Stellungnahme der Bf. vom 28.7.2021

Mit Schriftsatz vom 28.7.2021 brachte die Bf. eine ergänzende Stellungnahme ein und verwies zum bisherigen Vorbringen auf ihre Anträge und Ausführungen, welche vollinhaltlich aufrechterhalten werden. Des Weiteren führte sie wie folgt aus:

*„I. Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG [...]*

*II. Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG*

*1. Die Festsetzung der Glücksspielabgaben für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 erfolgte gemäß § 201 Abs 3 BAO. In den Festsetzungen der Glücksspielabgabe für den gegenständlichen Abgabenzeitraum wurden die Boni, die unseren Kunden gewährt wurden, nicht berücksichtigt.*

*2. Wie im Beschluss des BFG vom 1.3.2021 angefordert, übermitteln wir in der Beilage 1: „\*\*\*1\*\*\* Bonus Glücksspielabgabe“ den Betrag der Boni für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 auf monatlicher Basis. Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der Beilage 1 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach auch zum Vorbringen dieser Stellungnahme erhoben wird.*

*3. Hinsichtlich der gewährten Boni für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2011 erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass es technisch nicht möglich war, diese historischen Daten auszuheben. Es wurden jedoch auch in diesem Zeitraum den Kunden Boni gewährt. Daher wurde ein prozentueller Anteil am GGR in Höhe von 6%, basierend auf dem Anteil der Boni am GGR der Folgejahre, angesetzt. Zur detaillierten Berechnung verweisen wir ebenfalls auf die oben angeführte Beilage./1.*

*4. Bei den in der Beilage 1 angeführten Boni, handelt es sich um jene Bonusbeträge, die den \*\*\*1\*\*\* Ltd Kunden gewährt wurden. Diese waren in der ursprünglichen Offenlegung in der Position GGR als Teil des Einsatzes enthalten und haben somit die Bemessungsgrundlage erhöht. Basierend auf der aktuellen Judikatur des VwGH und des BFG (siehe dazu unten die Punkte 5ff) sind die gewährten Boni aus der Bemessungsgrundlage daher jedenfalls auszuscheiden.*

5. Bei den Jahresbruttospieleinnahmen handelt es sich um einen glücksspieleigentümlichen Begriff. Ausgangsbasis für die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen ist der Einsatz als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Die Bestimmung von § 2 Abs 1 Z 2 GSpG definiert den Einsatz als die „vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel“. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann, angelehnt an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf (§33 TP 17 GebG) und die Grunderwerbsteuer, als Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Mit anderen Worten handelt es sich bei dem Spieleinsatz um das, „was dem Spielteilnehmer die Hoffnung auf eine Gewinnchance wert ist“. Der Einsatz muss eine vermögenswerte Leistung darstellen. Dementsprechend definiert etwa auch § 33 TP 17 Abs 1 GebG als Bemessungsgrundlage für Glücksverträge hinsichtlich der anfallenden Gebühr von 2 % den Wetteinsatz (siehe dazu noch unten).

6. In der Entscheidung des VwGH vom 24.6.2020 (Ro 2018/17/0003-5) hat sich das Höchstgericht mit der Legaldefinition der Jahresbruttospieleinnahmen im Allgemeinen und im Speziellen mit der steuerlichen Behandlung von Boni auseinandergesetzt. Nach dieser Rechtsprechung handelt es sich bei einem Bonus um eine Leistung des Spielveranstalters, die dem Teilnehmer lediglich aufgrund einer bestimmten Anzahl von Spielteilnahmen gewährt wird und daher nicht um ein überwiegend vom Zufall abhängiges Ergebnis einer Ausspielung. Daher kann ein Bonus niemals vom „Gewinn“ iSd § 57 Abs 5 GSpG in Abzug gebracht werden, jedoch kann ein Bonus abhängig von seiner konkreten Ausgestaltung den Einsatz des Spielteilnehmers und dadurch die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe kürzen.

7. Zur bloßen Gewährung des Bonus hält der VwGH in der o.a. Entscheidung fest, dass in diesem Fall noch ungewiss ist, ob der Spieler den Bonus tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Folglich hat die bloße Gewährung des Bonus keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage. Der VwGH (aaO) gelangt zu nachstehenden Schlussfolgerungen (Zitat):

„Während die Gewährung von Boni somit noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt, könnte das Einlösen von Boni im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Einsätze zulässig sein. Ob und in welcher Weise dies der Fall ist, hängt aber von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab. [...]“

8. Diese Aussage des VwGH wurde erst kürzlich vom BFG im Erkenntnis vom 31. Mai 2021 (GZ. RV/7104456/2019) bestätigt. Zur Behandlung der gewährten Boni hält das Gericht fest: „Weder die Gewährung der „Boni“ durch Gutschrift auf dem „Bonuskonto“ noch die Verwendung der auf dem „Bonuskonto“ befindlichen Beträge zusätzlich zu „Echtgeldeinsätzen“ haben somit einen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage. Die Verwendung der auf dem „Bonuskonto“ befindlichen Beträge erhöht lediglich die Gewinnchance des Spielers und kommt diesem daher eine Rabattfunktion zu.“

9. Basierend auf der oben beschriebenen aktuellen Judikatur des VwGH, sind daher die in der Beilage ./1 angeführten Beträge der gewährten Boni von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, da diese keine vermögenswerte Leistung darstellen und folglich nicht als Einsatz iSd § 2 Abs 1 Z 2 GSpG zu qualifizieren sind.

*10. Abschließend weisen wir daraufhin, dass die gewährten Boni im vorliegenden Fall weder in Bargeld abgelöst, noch an andere Spieler (ggf gegen Entgelt) weitergegeben werden können.*

*Beweis: Betrag der Boni für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 auf monatlicher Basis (Beilage ./1); wie bisher.“*

Die Bf. legte in Beilage ./1 (Glückspielabgabe) tabellarisch für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 eine monatliche Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut Festsetzungsbescheid sowie der (neuen) Bemessungsgrundlage und sich daraus ergebender Glückspielabgabe nach Abzug der Boni dar.

### **Stellungnahme der belangten Behörde vom 18.1.2022**

Die belangte Behörde gab dazu am 18.1.2022 eine Stellungnahme nachfolgenden Inhalts ab und übermittelte von aus der Internetseite „**\*\*\*4\*\*\***“ „**\*\*\*5\*\*\***“ abgefragte Bonusbedingungen mit Stand 17.1.2021:

*„Die Bf. hält in ihrer Stellungnahme vom 28.07.2021 ihre Anträge vollinhaltlich aufrecht und begehrt sohin nach wie vor eine Festsetzung der Glücksspielabgaben und der Wettgebühren für sämtliche anhängigen Zeiträume mit Null, nimmt jedoch nur zum Thema „Boni“ und zu „stornierten Wetten“ Stellung und zum Grundsätzlichen nicht.*

*In der Stellungnahme finden sich keine Ausführungen zu den konkret angebotenen Arten von „Boni“ und zu deren Ausgestaltung, sondern wird pauschal vorgebracht, dass aufgrund der ergangenen Rechtsprechung sämtliche Boni von den Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe und der Wettgebühren in Abzug zu bringen seien.*

*Laut den beigelegten Tabellen betragen solche „Boni“ bei der Glücksspielabgabe zwischen ca 10 % (2012) und 19 % (2018) der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) und sohin einen noch höheren Anteil der Einsätze. Jeder dritte bis vierte eingesetzte Euro ist daher laut dieser Aufstellung ein „Bonus“.*

*Bei den Wettgebühren betragen die „Boni“ laut den Tabellen ca. zwischen unter 1 % bis 3 % der Einsätze — der Anteil ist sohin sehr viel geringer.*

*Allgemein zur rechtlichen Beurteilung von Boni:*

*Der VWGH hat in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgesprochen, dass Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellen und daher nicht von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) abzuziehen sind. Abgesehen davon wurde in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass im konkreten Einzelfall zu untersuchen ist, ob eine konkrete Begünstigungen einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt — dies ist zum Beispiel dann der Fall wenn eine Bargeldablöse gewährt oder eine Weitergabe möglich ist.*

*Nur wenn der Bonus einen von einer weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt ist dieser als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, anderenfalls ist von einem Rabatt auszugehen.*

*Relevant ist aus Sicht des Finanzamtes, ob es sich um ein Guthaben handelt, welches gewährt wird, und sodann zuerst an einer gewissen Anzahl an Spielen eingesetzt werden muss bevor es auszahlfar wird (dh vor Erfüllung dieser Bedingung nicht auszahlfar ist), oder ob es sich um eine Art Geschenk handelt, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtfeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlfar ist.*

*Im ersteren Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VWGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlfar oder weitergebar ist. Dies gilt jedoch nur solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt ist. Wenn die Bedingung erfüllt ist und der Bonus auszahlfar wird, dh zu Echtfeld wird, dann ist die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten.*

*Im zweiteren Fall wäre der Bonus nach Gewährung sofort frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet wird.*

*Es wird dazu auf zwei BFG Erkenntnisse welche nach der Rechtsprechung des VWGH zum Thema Boni ergangen sind verwiesen: BFG vom 14.12.2020, RV/7100709/2020, und vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, (betreffend Behandlung von „Boni“ als Wetteinsatz).*

*Das BFG führt in seinem Erkenntnis vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, insbesondere aus:*

*„All diesen Boni ist gemeinsam, dass sie dem Kunden entweder sofort (ohne weitere Voraussetzungen) auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurden oder der Kunde zunächst mit "Echtfeld" ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen musste und erst dann den Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben bekommen hat (der Bonus musste „freigespielt werden). Immer dann, wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurde, hat der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf sein Bank oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen können. Derartige Boni sind nach der oben zitierten Judikatur sowohl bei der Wettgebühren als auch bei der Glücksspielabgabe bei der Verwendung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und kann die Gewährung der Boni mangels aleatorischem Element nicht als die Bemessungsgrundlage mindernder „Gewinn“ berücksichtigt werden. “*

*Zu den konkreten „Boni“:*

*Die Bf. bringt in der Stellungnahme vom 28.07.2021 vor, dass in den Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgaben und der Wettgebühren „Boni“ enthalten seien, welche im Lichte der oben genannten Rechtsprechung nicht als Einsätze zu werten waren. Es werden monatliche Höhen der als „gewährter Bonus“ bezeichneten Boni bekannt gegeben. Es werde keine Details zur Ausgestaltung der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gewährten Boni genannt und auch keine Spielbedingungen vorgelegt.*

*Das Finanzamt weist darauf hin, dass der VWGH in seinem Erkenntnis vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, ausgeführt hat: „Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG Feststellungen zu treffen haben, die eine nachvollziehbare Beurteilung der einzelnen von der mitbeteiligten Partei gewährten Vergünstigungen im obigen Sinn erlauben. Es wird darauf hingewiesen, dass die bloße Wiedergabe des diesbezüglichen Vorbringens der mitbeteiligten Partei solche Feststellungen nicht zu ersetzen vermag.“*

*Das Finanzamt hat im Internet Bonusbedingungen mit Stand 17.01.2021 abgefragt. Die Bedingungen werden dieser Stellungnahme beigelegt.*

*Unter „Boni und Promotions — Allgemeines — was ist ein Bonus und was sind Einschränkungen“ wird ausgeführt, dass es Boni mit und ohne Setzbedingungen gibt.*

*Daraus geht hervor, dass es durchaus auch „Boni“ gibt welche sofort verfügbar sind und nicht erst nach mehrmaligem Einsetzen.*

*Andererseits wird unter „Boni und Promotions — Allgemeines — Setzbedingungen“ ausgeführt, dass zur Erfüllung der Setzbedingungen das Bonusguthaben und der damit allenfalls erzielte Gewinn (welcher vor der Erfüllung der Setzbedingungen nicht frei verfügbar ist) zwecks Erfüllung der Setzbedingungen einzusetzen sind. Hierbei ist anzumerken, dass dieser durch Einsetzen von „Boni“ erzielte und nicht auszahlbare Gewinn nicht als Abzugsposten bei den Jahresbruttospieleinnahmen zu berücksichtigen ist — es handelt sich nicht um einen „ausgezählten Gewinn“ und wird darüber hinaus festgehalten, dass wenn ausschließlich „Boni“ eingesetzt werde, welche nicht als Einsatz zu werten sind, gar keine Ausspielungen vorliegen.*

*In den Bonusbedingungen werden an Bonusarten genannt:*

- *Einzahlungsbonus: ist ein bestimmter Prozentanteil der Einzahlung. Ob dieser Setzbedingungen unterliegt wird nicht angeführt, es ist daher eher anzunehmen, dass es hierbei grundsätzlich keine Setzbedingungen gibt und daher dieser Bonus sofort einlösbar ist und im Falle des Einsetzens auch als Einsatz zu werten ist.*

- *Direktbonus: ist ein Betrag, der direkt am Konto hinterlegt wird. Es ist keine Einzahlung notwendig. Es müssen Setzbedingungen erfüllt werden. Da Setzbedingungen vor der Auszahlbarkeit zu erfüllen sind, handelt es sich bei diesem Bonus nicht um eine vermögenswerte Leistung und ist daher auch nicht als Einsatz zu werten, wenn er für die Teilnahme an einem Glücksspiel eingesetzt wird. Sollte ausschließlich so ein „Bonus“ eingesetzt werden (nicht zusammen mit Echtgeld), dann handelt es sich bei diesem Glücksspiel nicht um eine Ausspielung und hat dieses Glücksspiel zur Gänze (inkl allfälligem Gewinn) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die GSpA gem. 5 57 Abs. 2 GSpG unberücksichtigt zu bleiben.*

- *freespins: Spins zur Nutzung im Casino. Es handelt sich offenbar um Gratis Runden, dh nicht um Ausspielungen. Mangels Nennbetrag kann dieser „Bonus“ auch nicht als Einsatz gewertet worden sein und ist daher auch keine Korrektur notwendig.*

- *FreeBet: ist ein Betrag, der für den Abschluss einer Sportwette genutzt werden kann. Wenn die Wette gewinnt, wird der Nettoeinsatz (Gewinne minus Einsatz) als Echtgeld im Kontoguthaben hinterlegt. Es gibt keine Setzbedingungen, aber muss die ganze Freebet auf einmal verwenden werden. Es handelt sich um einen Gutschein der eingesetzt werden muss, eine Weitergabe oder sofortige Ablöse ist nicht möglich. Es*

handelt nicht um eine vermögenswerte Leistung und ist daher auch nicht als Einsatz zu werten.

- *Joker-Wette: Wenn der Tipp verliert, erhält der Teilnehmer 100% des Einsatzes zurück. Für eine Joker-Wette wird ein Höchstwert festgelegt. Beispielsweise hat die Prämie einen Wert von 50% bis zu € 100, der als Freebet zurückgezahlt wird. Wenn eine Wette mit einem Einsatz von € 80 abgeschlossen wird und diese verliert, erhält der Teilnehmer eine € 40- Freebet. Eine Wette bei der ein Joker eingesetzt wird, ist demnach eine Wette mit Echtgeldeinsatz — es wird Echtgeld und nicht dieser „Bonus“ eingesetzt. Der „Bonus“ besteht darin, dass nach der Wette der Teilnehmer einen Gutschein bekommt (Freebet — siehe oben). Hier ist also keine Korrektur notwendig.*
- *Quoten-Boost: Prämie zur Erhöhung der Wettquote. Wenn der Tipp gewinnt, werden die erhöhten Gewinne ausgezahlt. Es handelt sich daher um eine Quotenerhöhung und nicht um einen eingesetzten „Bonus“. Mangels Nennbetrag kann dieser „Bonus“ auch nicht als Einsatz gewertet worden sein und ist daher auch keine Korrektur notwendig.*
- *Poker-Turniertickets: Gutschein der für die Teilnahme an bestimmten Turnieren verwendet werden kann. Turniertickets sind nicht übertragbar und können nicht in bar abgelöst werden. Diese Gutscheine ermöglichen daher eine kostenlose Teilnahme an Glücksspielen. Sofern bei einem solchen Turnier ausschließlich Spieler mit Gutschein teilnehmen handelt es sich nicht um eine Ausspielung und hat das Turnier zur Gänze (inkl Gewinn) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die GSpA gem. 5 57 Abs. 2 GSpG unberücksichtigt zu bleiben. Sofern nur bestimmte Spieler mit Gutschein unentgeltlich teilnehmen und andere Spieler für die Teilnahme zahlen müssen, dann sind diese Teilnahmen mit Gutschein nicht als Einsatz zu werten. Es kommt also auf die Turnierart an.*
- *Poker Turnier-Dollars/-Euros: sind eine virtuelle und flexible Währung, die für Live- und Online—Turniere verwendet werden kann. Sie können zwar nicht übertragen, erstattet oder in bar abgelöst werden, jedoch können sie bei Online MTI'S, Satellites, Spins oder Sit & Gas, für Live Event Buy-ins, Reisekosten und Unterkunft verwendet werden. Bei letzterer Verwendungsmöglichkeit — der Verwendung für Reisekosten und Unterkunft ist wohl das Vorliegen einer vermögenswerten Leistung zu bejahen, weil diese „Turniereuros“ auch für etwas anderes als bloß für eine (weitere) Teilnahme an einem Glücksspiel verwendet werden können. Ergo sind diese auch als Einsatz zu werten, wenn sie für die Teilnahme an einem Glücksspiel verwendet werden.*

*Als Beispiel eines konkreten „Bonus“ legt das Finanzamt auch Bonusbedingungen zu „Poker Cashback“. Die Einordnung in die oben genannten Bonusarten ist nicht eindeutig. Es kommen jede Woche bis zu 40 % Geld zurück auf das Konto. Für jeden 1 \$ Rake, der an den Tischen generiert wird, bekommen man 1 Punkt. Es müssen mindestens 25 Punkte gesammelt werden, um das wöchentliche Cashback zu erhalten. Je mehr Punkte gesammelt werden, desto höher ist die Rakeback-Prozentzahl. Je nach den gesammelten Punkten in einer Woche bekommt man Geld zurück. Cashback wird als Bargeld jeden Montag direkt in das Konto des jeweiligen Spielers ausgezahlt. Daraus folgt, dass es sich bei diesem „Bonus“ nicht um eine Art Gutschein handelt, welcher einzusetzen ist, sondern handelt es sich um nachträglich gewährte umsatzabhängige Rabatte. Sofern das erhaltene Geld (Cashback) eingesetzt wird, handelt es sich um eine vermögenswerte Leistung. Es handelt sich andererseits nicht um einen ausgezahlten*

*Gewinn. Diese „Cashbacks“ können keinesfalls bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigt werden.*

*Es wird diesbezüglich auf die Erkenntnisse des BFG vom 14.12.2020, RV/7100709/2020, und vom 19.04.2021, RV/7100711/2020, verwiesen.*

*In der Praxis hat sich gezeigt, dass viele unterschiedliche Sachverhalte/Promotionen als „Bonus“ bezeichnet werden. Es geht regelmäßig um die schlichte Geltendmachung von Kosten iZm Maßnahme der Kundenakquisition und der Umsatzsteigerung, also um Kosten vom Werbemaßnahmen. Vergünstigungen und Geschenke motivieren die Kunden mehr zu spielen.*

*Bei der Einordnung dieser Boni/Kosten in die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospielteilnahmen gem. § 57 Abs. 5 GSpG ist zu beachten, dass es nur zwei Posten gibt - den Einsatz (+) und den ausgezahlten Gewinn (-) und dies nur in direktem Zusammenhang mit einer Ausspielung (Steuergegenstand).*

*Es wären aus Sicht des Finanzamtes die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gültigen Bonusbedingungen, sowie eine Darlegung wie die oben genannten Bonusarten durch die Bf. bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (GSpA und WettGeb) berücksichtigt wurden und wie diese allgemein in der Buchhaltung erfasst werden, abzuverlangen.*

*Zur von der Bf. in der Stellungnahme bekanntgegebenen Höhe der „Boni“ kann das Finanzamt keine Aussagen treffen. Lediglich betreffend die Glücksspielabgaben ist anzumerken, dass der Anteil der „Gutscheineinsätze“ an den Gesamteinsätzen sehr hoch erscheint (ca jeder dritte bis vierte eingesetzte Euro ist laut der Aufstellung ein „Bonus welcher keinen Einsatz darstellt).*

*Zu den „stornierten Wetten“ [...]“*

Mit **Beschluss des BFG vom 28.1.2022** wurde der beschwerdeführenden Partei die Stellungnahme des Finanzamtes inklusiv Beilagen mit der Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme und nochmaliger Aufforderung die für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume relevanten Bonusbedingungen sowie die Bonusarten, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurden, sowie deren Ausgestaltung, darzulegen, übermittelt.

### **Stellungnahme der Bf. vom 2.5.2022**

Die Beschwerdeführerin verwies in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 2.5.2022 auf ihr bisheriges Vorbringen und führte unter anderem aus:

*„II. Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs 2 GSpG*

*1. Anteil der Boni an den Jahresbruttospieleinnahmen*

*In der Stellungnahme des Finanzamts Österreich (ehemals Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, im Folgenden: „belangte Behörde“) vom 18. Jänner 2022, die uns gemeinsam mit dem obigen Beschluss übermittelt wurde, wird angeführt, dass der Anteil der Boni an den Jahresbruttospieleinnahmen sehr hoch erscheinen würde.*

*Dazu können wir wie folgt ausführen und Folgendes festhalten: Vergleicht man die Entwicklung der Jahresbruttospieleinnahmen für den gesamten, verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit der Entwicklung der Boni, so zeigt sich, dass die Jahresbruttospieleinnahmen deutlich gestiegen sind, und zwar im Schnitt um beinahe 12% pro Jahr. Demgegenüber ist der Bonus jedoch nur um rund 2% pro Jahr gestiegen. Wir verweisen dazu auf die detaillierte Berechnung in der Beilage 1: „\*\*\*1\*\*\* Entwicklung Bonus“. Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der Beilage 1 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach auch zum Vorbringen dieser Stellungnahme erhoben wird. Aus der angeführten Berechnung geht hervor, dass während es zu einem signifikanten Anstieg der Jahresbruttospieleinnahmen kam, die korrespondierende Entwicklung des Bonus sehr moderat ausgefallen ist.*

*Weiters beträgt der durchschnittliche Anteil der Boni an den Jahresbruttospieleinnahmen in der Gesamtschau bzw. in einer Gesamtbetrachtung rund 15 %. Der Aussage der belangten Behörde, dass es sich bei jedem dritten bis vierten eingesetzten Euro um einen Bonus handeln würde, kann nicht gefolgt werden, da in der Berechnung nicht der Anteil der Boni an den Einsätzen, sondern der Anteil der Boni am GGR dargestellt wurde. Die Jahresbruttospieleinnahmen sind eine Saldogröße aus Einsatz abzüglich Gewinn, diese ist folglich niedriger als der Einsatz.*

*Die belangte Behörde führt in diesem Zusammenhang aus, dass der Anteil der Boni bei den Wettgebühren mit 1-3% vom Einsatz um einiges niedriger sei als der Anteil der Boni bei der Glücksspielabgabe. Wie schon oben angeführt, handelt es sich bei den Jahresbruttospieleinnahmen um den Saldo aus Einsatz abzüglich Gewinn. Setzt man die gewährten Boni in Relation zu dieser Saldogröße, ist der Anteil dementsprechend höher, als wenn man die Boni in Relation zum Einsatz setzen würde.*

*Darüber hinaus ist die Gewährung eines umfangreichen Bonusprogramms ein veritables Mittel zur Gewinnung neuer Kunden und damit zur Erhöhung des Marktanteils und der Anteil der Boni an den Jahresbruttospieleinnahmen branchenüblich. Dies zeigt sich auch in unserem Jahresabschluss 2011, in dem wir die Steigerung des Bonus als Maßnahme zur Festigung unseres Marktanteils genutzt haben.*

*Zur Anfrage der belangten Behörde, wie die gewährten Boni allgemein in unserer Buchhaltung erfasst werden, erlauben wir uns wie folgt auszuführen: im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum waren wir immer Teil von börsennotierten Unternehmen (bis 31.12.2015 Teil der \*\*\*6\*\*\*, ab 1.2.2016 Teil der \*\*\*7\*\*\*, die mit 9.12.2020 in \*\*\*8\*\*\* umbenannt wurde). Als Konzernunternehmen unterliegen unsere Jahresabschlüsse strengen Compliance Vorschriften, sind vom Wirtschaftsprüfer zu bestätigen (zu testieren) und auf der Homepage zu veröffentlichen. Alle Jahresabschlüsse des verfahrensgegenständlichen Zeitraums sind auf der Webseite unserer Konzernmutter öffentlich zugänglich.*

*In den geprüften (testierten), öffentlich zugänglichen Jahresabschlüssen wird hinsichtlich der Behandlung der Boni, ausgeführt, dass diese von den Bruttospieleinnahmen abgezogen werden, um so die Nettospieleinnahmen zu ermitteln. Für uns stellen den Kunden gewährte Boni, aus unternehmerischer Sicht einen Aufwand dar, der bei der Ermittlung des Erfolgs jedenfalls auszuscheiden bzw herauszurechnen ist.*

## *2. Allgemeines zur rechtlichen Beurteilung von Boni*

### *2.1. Unterscheidung zwischen Gewährung des Bonus und Einlösung des Bonus*

*In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 18. Jänner 2022 verweist diese zur rechtlichen Beurteilung auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003. Die einleitende Aussage der belangten Behörde, dass [gewährte] Boni keine ausbezahlten Gewinne darstellen würden, ist grundsätzlich zutreffend. Diese Beurteilung basiert auf Rz 92, des o.a. VwGH Erkenntnisses, in dem das Höchstgericht feststellt, dass ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig ist.*

*Zu den weiteren Ausführungen der belangten Behörde ist anzumerken, dass - entgegen des Erkenntnisses des VwGH und der jüngsten Rechtsprechung des BFG - von ihr keine Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus gemacht wird.*

*Im Erkenntnis vom VwGH vom 24.6.2020 (Ro 2018/17/0003-5, Rz 94), führt das Höchstgericht jedoch an (Hervorhebungen im Fettdruck nicht im Original):*

*„Während die Gewährung von Boni somit noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt, könnte das Einlösen von Boni im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Einsätze zulässig sein. Ob und in welcher Weise dies der Fall ist, hängt aber von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.“*

*Die bloße Gewährung eines Bonus findet demnach keine Berücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe.*

*Konkretisierend hält der VwGH dazu wie folgt fest (Hervorhebungen im Fettdruck und mit Unterstreichungen nicht im Original):*

*„Dem BFG ist darin zuzustimmen, dass als Spieleinsatz alles zu verstehen ist, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen „Treue-Gutschein“, ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar.“*

*Aus den Ausführungen des VwGH geht eindeutig hervor, dass die bloße Gewährung des Bonus, wie angeführt, keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage hat. Dieser Ansicht wurde auch in den jüngsten Entscheidungen des BFG vom 31. Mai 2021, GZ. RV/7104456/2019 und vom 20. Dezember 2021 ; GZ. RV/7103851/2020 gefolgt (dazu im Detail, Punkt 2.2).*

*Der Rechtsprechung des VwGH und BFG folgend, kommt eine Berücksichtigung des Bonus in der Bemessungsgrundlage erst dann in Frage, wenn er von dem Kunden tatsächlich eingelöst wird (siehe o.a. Erkenntnis des VwGH : [...] erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar“ ).*

*Erst bei der Einlösung des gewährten Bonus durch den Kunden, ist folglich die Untersuchung der einzelnen Bonusarten dahingehend vorzunehmen, ob es sich im einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert handelt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rz 96).*

*Wie wir in unserer Stellungnahme vom 28.7.2021 angeführt haben, handelt es sich bei den bekanntgegebenen Boni um die gewährten Boni, es handelt sich nicht um vom Kunden eingelöste Boni (siehe dazu unten im Detail, Punkt 2.2.).*

*Nachdem die bloße Gewährung von Boni zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt, ist zu diesem Zeitpunkt eine Unterscheidung zwischen einem unabhängigen Vermögenswert und einem Rabatt nicht erforderlich. Diese Unterscheidung ist gemäß mehrfach angeführter, aktueller Judikatur des VwGH und des BFG erst im Zeitpunkt der Einlösung des Bonus vorzunehmen.*

## *2.2. Ergänzende Ausführung zu den übermittelten Bonusdaten*

*Wie angeführt, wurden von uns im Zuge der Stellungnahme vom 28.7.2021 die Daten zu den gewährten Boni an das Finanzamt übermittelt. Zur Begründung, warum uns für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum lediglich die Daten zu den gewährten Boni vorliegen, führen wir wie folgt aus:*

*Einleitend ist festzuhalten, dass sich im Glücksspielgesetz keine Definition des Bonus findet. Für die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen sind gemäß § 57 Abs 5 GSpG die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres heranzuziehen. Gemäß § 2 Abs 1 Z 2 GSpG gilt als „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die ein Kunde oder andere in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen. Der Einsatz ist somit jener Betrag, der - vereinbarungsgemäß - vom Spielteilnehmer oder „einem anderen“ aufzuwenden ist, um an dem Glücksspiel teilnehmen zu können (Kaufpreis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance), wobei jede Vermehrung des Vermögens bzw der Einnahmen des Glücksspielanbieters bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen ist.*

*Zum Zeitpunkt unserer Offenlegung der Bemessungsgrundlagen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum (01/2011 bis 12/2018) gab es weder eine einheitliche Rechtsprechung des BFG zur Behandlung von Boni noch eine Klarstellung durch die Höchstgerichte noch eine Richtlinie zur Auslegung des Glücksspielgesetzes.*

*Nach (mittlerweile überholter) damaliger ständiger Rechtsprechung des (damaligen) UFS und BFG kam es nicht darauf an, wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird: ob*

*durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder auch durch den Anbieter. Im Ergebnis sollten damit sämtliche Einsätze eines Kunden gleichbehandelt werden, unabhängig davon, ob dieser den Spielbetrag selbst (dh aus eigener Tasche) aufgebracht hat, mithilfe eines Darlehens oder eines Geldgeschenks von einem Verwandten finanziert hat oder einen Gutschein oder Bonus von einem Glücksspielanbieter zur Begleichung seines Spielbetrages verwendet hat.*

*Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass der damaligen Verwaltungspraxis und herrschenden Rechtsprechung folgend, sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten waren und kein Abzug der eingelösten Boni vom Einsatz erfolgt ist.*

*Im Juni 2020 hat sich der VwGH erstmalig umfassend mit der rechtlichen Beurteilung der Boni und auch der Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus befasst. Die Ausführungen des VwGH wurden in der Folge u.a. in den o.a. Entscheidungen des BFG konkretisiert.*

*Im Zuge der Fortführung des Verfahrens zu den Beschwerden gegen Bescheide gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs 2 GSpG und der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG jeweils für den Zeitraum 01/2011 bis 12/2018 wurden wir als Beschwerdeführer mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 1.3.2021, zugestellt am 8.3.2021, aufgefordert, zu den von den Kunden gewährten „Boni“ und „Free Bets/Freispiele“ nähere Details und zahlenmäßige Angaben für die einzelnen Monate bekanntzugeben. Gleichzeitig wurde uns die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme zu den Ausführungen des BFG eingeräumt. Mit Stellungnahme vom 28.7.2021 sind wir dieser Aufforderung nachgekommen.*

*Wir weisen darauf hin, dass es sich bei den angeforderten Angaben um Daten handelt, die Zeiträume betreffen, die bereits zehn Jahre zurückliegen. Wie angeführt, war es uns möglich die Daten der gewährten Boni auszuheben und an das Finanzamt zu übermitteln.*

*Wie angeführt, sind sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten und es wurde kein Abzug der eingelösten Boni vom Einsatz vorgenommen. Eine Aushebung dieser Daten ist jedoch nicht mehr möglich, da diese wie jeder andere Echtgeld-Einsatz des Kunden, bemessungsgrundlagenerhöhend in die Jahresbruttospieleinnahmen eingeflossen ist. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass ein Vorliegen der Daten zu den verwendeten und eingelösten Boni, im Ergebnis zu niedrigeren Bemessungsgrundlagen führen würde, als jenen, die bisher offengelegt wurden (siehe dazu im Detail im Anschluss).*

*Wie schon in Punkt 2.1. der Stellungnahme ausgeführt, nimmt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 in einem ersten Schritt eine Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus vor. Basierend auf diesem Erkenntnis ist die Gewährung des Bonus bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen und folglich sind die gewährten Boni nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.*

*Erst bei der Einlösung des Bonus ist eine Beurteilung vorzunehmen, ob der erhaltene Bonus für den begünstigten Spieler einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Wie in unserer Stellungnahme vom 28.7.2021 angeführt, können die von uns gewährten Boni im vorliegenden Fall weder in Bargeld*

*abgelöst noch an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden. Wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann, ist der Bonus nach der Rechtsansicht des VwGH wie ein Rabatt zu beurteilen. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden.*

*Wie angeführt, sind in dem von uns bekanntgegebenen Daten sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten und es wurde kein Abzug der eingelösten Boni vom Einsatz vorgenommen. Gemäß der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH, hätte jedoch bei unseren Boni, die an Umsatzbedingungen gebunden sind (siehe dazu im Detail, Punkt 3.), ein um den Rabatt verringerter Einsatz zum Ansatz gebracht werden können.*

*Zusätzlich wurde vom BFG in den aktuellen Entscheidungen ein weiterer Abzug für Boni im Zeitpunkt der Umwandlung von Bonusgeld in Echtgeld gewährt (BFG 31. Mai 2021, GZ. RV/710445 6/20 19, Hervorhebung im Fettdruck nicht im Original):*

*„Da nur für Guthaben am "Echtgeldkonto" vom Spieler eine Auszahlung verlangt werden kann, kommt den von der Bf. gewährten Boni erst nach Erfüllung der Spielbedingungen ("Freispielen" gemeinsam mit "Echtgeld" und damit in Abhängigkeit von einem aleatorischen Element) hinsichtlich des verbleibenden Restbetrages ("Bonus Converted") durch die Umbuchung vom "Bonuskonto" auf das "Echtgeldkonto" ein von einer weiteren Spielteilnahme unabhängiger Vermögenswert zu. Wie vom FA in seiner Stellungnahme vom 26.2.2021 richtig ausgeführt wurde, stellt der Bonusbetrag erst in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, einen Abzugsposten dar, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist. “*

*In einer weiteren Entscheidung vom Dezember 2021 wurde die Abzugsfähigkeit erneut bestätigt (BFG 20. Dezember 2021, GZ. RV/7103851/2020, Hervorhebungen im Fettdruck nicht im Original):*

*„Die Umwandlung des Bonusgeldes in "Echtgeld" (von der Bf. bezeichnet als "Conversion to Bonus Funds") ist in den Berechnungen der Bf. gesondert ausgewiesen. Bei der als Beilage 2 mit der Stellungnahme vom 15.12.2021 vorgelegten Tabelle sind in der Spalte "Conversion to Bonus Funds" jene Beträge angeführt, die die Kunden aus gewährten Boni durch mehrmaliges Einsetzen gemeinsam mit Echtgeld entsprechend der jeweiligen Spielbedingungen "freigespielt" haben und die daher in Abhängigkeit eines aleatorischen Moments sind. Für die auf das Echtgeldkonto umgebuchten Beträge (sog. "Conversion to Bonus Funds") kann von den Kunden (erstmalig) eine Auszahlung verlangt werden und kommt diesen Beträgen daher im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH ein Vermögenswert zu, der als "Gewinn" die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert. “*

*Wie wir bereits vorgebracht haben, sind in dem von uns bekanntgegebenen Daten sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten. Gemäß aktueller Judikatur des BFG, mit Verweis auf das o.a. Erkenntnis des VwGH, stellt der Bonusbetrag in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, einen Abzugsposten dar, der als*

*ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist. Nachdem unsere Boni durchgängig an die Erfüllung von Bonusbedingungen gebunden sind (siehe dazu im Detail, Punkt 3), sind in den offengelegten Daten auf Seite des Gewinns, nur jene Boni enthalten, denen nach Erfüllung der Bonusbedingungen ein Echtgeld Charakter zukommt und für die gemäß der Rechtsprechung des BFG der Abzug in jedem Fall zulässig ist.*

### *3. Zu den konkreten Boni*

#### *3.1. Einleitende Anmerkungen*

*Die belangte Behörde führt in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 18. Jänner 2022 aus, dass von uns keine Details zur Ausgestaltung der verfahrensgegenständlich gewährten Boni genannt und auch keine Spielbedingungen vorgelegt worden wären.*

*Wie bereits in unserer Stellungnahme vom 28. Juli 2021 angeführt, wurden von uns die Daten zu den gewährten Boni übermittelt. Zusätzlich haben wir in unserer Stellungnahme auf das - auch von der belangten Behörde angeführte - Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 verwiesen, in dem das Höchstgericht explizit festhält, dass die Gewährung des Bonus bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen ist.*

*In den von uns ursprünglich offengelegten Daten (die im Zuge der monatlichen Offenlegungen an das Finanzamt enthalten waren), waren die gewährten Boni jedoch im GGR bemessungsgrundlagenerhöhend, auf Seiten des Einsatzes im GGR enthalten. Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die gewährten Boni nicht auf Seiten des Gewinns bemessungsgrundlagenmindemd enthalten waren. Dies ist darin begründet, dass zum Zeitpunkt der Gewährung des Bonus und Berücksichtigung in der Offenlegung noch gänzlich ungewiss war, ob der Kunde den Bonus in dem gemäß den Bonusbedingungen vorgegebenen Zeitraum verwenden wird, die Bonusbedingungen erfüllen wird oder der Bonus ungenutzt verfällt.*

*Wie im Punkt 2. im Detail ausgeführt, ist eine Beurteilung, ob der erhaltene Bonus für den begünstigten Spieler einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt, nicht bei der Gewährung des Bonus, sondern bei der Einlösung des Bonus vorzunehmen. Wie angeführt, sind die eingelösten Boni zur Gänze im Einsatz für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum enthalten und es wurde kein Abzug vorgenommen.*

*Nachdem bei der Gewährung des Bonus keine Beurteilung vorzunehmen ist, ob es sich um einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert handelt, wurden von uns auch keine für eine solche Beurteilung erforderlichen Bonusbedingungen übermittelt.*

*Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass für eine Beurteilung, ob eine Vergünstigung (i.e.Reduzierung der Bemessungsgrundlage) im Einzelfall zuzugestehen ist, aussagekräftige Unterlagen vorzulegen sind und sich die belangte Behörde dabei nicht auf die bloße Wiedergabe der mitbeteiligten Partei verlassen kann. Wir weisen in diesem Zusammenhang nochmals ausdrücklich darauf, dass diese Beurteilung im Zeitpunkt der Einlösung des Bonus vorzunehmen ist. Gemäß dem zitierten Erkenntnis des VwGH ist eine Berücksichtigung des Bonus erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen*

denkbar. Erst dann muss untersucht werden, ob es sich um einen von einem von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert oder einen Rabatt handelt.

Handelt es sich um einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert (in der Form von Bargeld oder eines Gutscheins) und verwendet der Spieler diesen Bonus als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme, findet dieser wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang. Wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Bonus oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann, ist der Bonus wie ein Rabatt zu qualifizieren. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Bonus anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen, um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte, tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden.

Wie in Punkt 2. dieser Stellungnahme angeführt, sind in dem von uns bekanntgegebenen Daten sämtliche von den Kunden eingelöste Boni im Einsatz enthalten und es wurde kein Abzug der eingelösten Boni vom Einsatz vorgenommen. Es wurde auch nicht der um den Rabatt verringerte, tatsächlich geleistete Einsatz des Spielers angesetzt.

Zusätzlich erlauben wir uns ergänzend zu dem unrichtigen Vorbringen der belangten Behörde, es wäre die Übermittlung der Bonusbedingungen von uns verabsäumt worden, wie folgt auszuführen: neben der Tatsache, dass bei der Gewährung der Boni eine Beurteilung unterbleiben kann (weil die Gewährung des Bonus bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen ist), waren wir in dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum, der mittlerweile zehn Jahre zurückliegt und insgesamt acht Jahre umfasst, für mehr als 15 Webseiten operativ verantwortlich. Wir verweisen dazu auf die detaillierte Darstellung in der Beilage 2: „\*\*\*1\*\*\* Übersicht Webseiten“. Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der Beilage 2 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach auch zum Vorbringen dieser Stellungnahme und damit im gegenständlichen Abgabenverfahren erhoben wird.

Wie der belangten Behörde im Zuge der monatlichen Meldungen für den Zeitraum 12/2020 bzw. 01/2021 mitgeteilt wurde, ist mit 14.12.2020 bzw. 5.1.2021 im Weg der Einzelrechtsnachfolge der Online-Glücksspielbetrieb der in der Beilage 2 angeführten Webseiten von uns (\*\*\*1\*\*\* Ltd) an die Gesellschaften \*\*\*9\*\*\* und \*\*\*10\*\*\* übertragen worden.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die in Beilage 2 genannten Webseiten \*\*\*11\*\*\* und \*\*\*12\*\*\* für österreichische Kunden nicht mehr erreichbar sind. Zusätzlich ist eine gänzliche Schließung der in Beilage 2 genannten Webseiten \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*14\*\*\* und \*\*\*15\*\*\* erfolgt. Seit dem Stichtag 5.1.2021 werden von uns keine Webseiten mehr betrieben.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurden auf den o.a. Webseiten viele unterschiedliche, nicht gleichbleibende Boni angeboten und auch die zugrundeliegenden Bonusbedingungen wurden dementsprechend laufend angepasst. Wie in Punkt 2. dieser Stellungnahme angeführt, sind in dem von uns bekanntgegebenen Daten sämtliche von

den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten und es wurde kein Abzug der eingelösten Boni vom Einsatz vorgenommen. Es wurde auch nicht der um den Rabatt verringerte, tatsächlich geleistete Einsatz des Spielers angesetzt. Dies ist, neben den bereits vorgebrachten Argumenten, auch darin begründet, dass eine Einzelfallbeurteilung für alle angebotenen Boni auf allen Webseiten mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden wäre.

Durch die vollständige Einbeziehung der eingelösten Boni ist zusätzlich gewährleistet, dass in jedem Fall eine höhere, als die laut aktueller Judikatur des VwGH und BFG geforderte, Bemessungsgrundlage offengelegt wurde.

Wie erwähnt und vorgebracht, ist basierend auf dem Erkenntnis des VwGH eine Beurteilung des Bonus erst bei dessen Einlösung durch den Kunden erforderlich. Ungeachtet der Tatsache, dass eine Beurteilung unseres Bonusangebots nicht erforderlich ist, da lediglich ein Ausscheiden der gewährten Boni aus der Bemessungsgrundlage der verfahrensgegenständlichen Zeiträume beantragt wurde, erlauben wir uns im Sinne der Vollständigkeit zu den Ausführungen der exemplarisch von der belangten Behörde angeführten Boni, wie folgt auszuführen:

### 3.2. Einzahlungsbonus

Die belangte Behörde hat zur Beurteilung des Einzahlungsbonus die allgemeinen Bedingungen der Webseite **\*\*\*17\*\*\*** herangezogen und ausgeführt, dass aus diesen angeblich nicht hervorgehen würde, ob der Bonus bestimmten Setzbedingungen unterliege und sei daher davon auszugehen, dass der Bonus sofort einlösbar und auch als Einsatz zu werten sei.

Dieser unrichtigen Beurteilung ist entgegenzuhalten, dass es zu den Casino Games spezifische Bonusbedingungen gibt, die auf der Webseite veröffentlicht sind. Zum Einzahlungsbonus gibt es dazu folgenden Hinweis (Hervorhebungen im Fettdruck nicht im Original):

„Sobald ein Bonus aktiv ist, können Sie jederzeit seine Bedingungen sowie Ihre Fortschritte bei der Erfüllung der Setzbedingungen in der Bonus-Rubrik Ihres "Mein Konto"-Abschnitts abrufen. Zu diesen Informationen zählen z. B. die Setzbedingungen für die Freigabe des Bonus, die verfügbare Zeit, um den Bonus freizuspielen, und die Spielkategorien, für die er gültig ist. [...] Alle unsere Boni gelten für bestimmte Spielkategorien. Das bedeutet, dass Sie bestimmte Boni nur für gewisse Spiele verwenden können. In manchen Fällen sind auch der für den Bonus geleistete Einzahlungsbetrag sowie die aus dem Bonus erzielten Gewinne gesperrt, bis die Setzbedingungen erfüllt sind.“

Entgegen der unzutreffenden Annahme der belangten Behörde, ist der Einzahlungsbonus daher nicht sofort verfügbar, sondern an Setzbedingungen gebunden. Entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020 stellt der Einzahlungsbonus daher keinen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert und daher wäre in der Bemessungsgrundlage nur der, um den Rabatt verminderte Einsatz zu berücksichtigen.

Wie angeführt, wurden von uns im verfahrensgegenständlichen Zeitraum rund 15 Webseiten betrieben und dabei eine Vielzahl unterschiedlicher Boni angeboten. Gemein ist diesem Angebot jedoch, dass der Einzahlungsbonus immer an Setzbedingungen

gebunden ist. Wäre ein Einzahlungsbonus nicht an Setzbedingungen gebunden, würde dies den Kunden ermöglichen, ohne Spielen und folglich ohne Verwendung eines Echtgeldeinsatzes sofort eine Auszahlung zu verlangen. Dies würde den grundsätzlichen Zweck eines Einzahlungsbonus, Neukunden zu gewinnen und zur Teilnahme an dem Online-Glücksspielangebot anzuregen, konterkarieren. In der Beilage 3: „**\*\*\*1\*\*\* Beispiele**

„Einzahlungsbonus“ übermitteln wir dazu jeweils die Einzahlungsbonusbedingungen zu 4 weiteren, im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von uns betriebenen Webseiten neben der Webseite **\*\*\*17\*\*\***, die zeigen, dass der Einzahlungsbonus immer an Setzbedingungen gebunden ist. Wir weisen ausdrücklich daraufhin, dass es sich bei der Beilage 3 um einen integrierenden Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme handelt und der Inhalt dieser Beilage hiermit seinem gesamten Inhalt nach auch zum Vorbringen dieser Stellungnahme und damit in diesem Abgabungsverfahren erhoben wird.

Wir erlauben uns nochmals darauf hinzuweisen, dass das Vorliegen von Setzbedingen erst im Zeitpunkt der Einlösung des Bonus relevant ist und nicht bereits bei der bloßen Gewährung des Bonus, die nach der Rechtsprechung des VwGH keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage hat.

Abschließend ist festzuhalten, dass wie in Punkt 2. dieser Stellungnahme angeführt, in den von uns bekanntgegebenen Daten sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten sind und kein Abzug der eingelösten Boni vom Einsatz vorgenommen wurde. Auch im Falle des Einsatzbonus wurde von uns nicht der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz des Spielers angesetzt, sondern es wurde der volle vom Kunden eingelöste Bonus bemessungsgrundlagenerhöhend im Einsatz berücksichtigt (enthalten in der Position GGR).

### 3.3. Direktbonus

Die belangte Behörde hat zur Beurteilung des Direktbonus die korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite **\*\*\*18\*\*\*** herangezogen und kommt zu dem Ergebnis, dass dieser Bonus nicht als Einsatz zu werten wäre.

Der Beurteilung der belangten Behörde ist zuzustimmen, es ist jedoch abermals nochmals darauf hinzuweisen, dass diese Beurteilung erst im Fall der Einlösung des Bonus von Bedeutung ist. Wie angeführt, sind in dem von uns bekanntgegebenen Daten sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten. Nachdem der Direktbonus an die Erfüllung von Bonusbedingungen gebunden ist, sind in den offengelegten Daten auf Seite des Gewinns nur jene Boni enthalten, denen nach Erfüllung der Bonusbedingungen ein Echtgeldcharakter zukommt und für die gemäß der Rechtsprechung des BFG der Abzug zulässig ist.

### 3.4. Freespins

Hinsichtlich der Freespins ist der von der belangten Behörde getroffenen Beurteilung zuzustimmen, die anhand der korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite **\*\*\*18\*\*\*** vorgenommen wurde. Bei den Freespins handelt es sich um Gratisrunden. Mangels eines Vermögenswertes sind die Freespins nicht im GGR, der im Zuge der Stellungnahme vom 28.7.2021 (und erneut in der Beilage 1: „**\*\*\*1\*\*\* Entwicklung Bonus**“) übermittelt wurde, enthalten.

### 3.5. Poker-Turniertickets

*Hinsichtlich der Poker-Turniertickets ist die von der belangten Behörde getroffene Beurteilung zutreffend, die anhand der korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite \*\*\*18\*\*\* vorgenommen wurde, es ist jedoch neuerlich darauf hinzuweisen, dass diese Beurteilung erst im Fall der Einlösung des Bonus von Bedeutung ist.*

*Wie angeführt, sind in den von uns bekanntgegeben Daten sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten. Nachdem es sich bei den Turniertickets um einen virtuellen Gutschein mit einem bestimmten Wert handelt, wurde dieser auf Seite des Einsatzes bemessungsgrundlagenerhöhend im GGR berücksichtigt. Wurden die Setzbedingungen dieses Bonus erfüllt und erfolgte somit eine Umwandlung von Bonusgeld in Echtgeld wurde dieses Echtgeld wie folgt behandelt: hat sich ein Kunde entschieden diesen in Echtgeld umgewandelten (freigespielten) Bonus für eine weitere Spielteilnahme zu verwenden, ist dieser - wie jeder andere Echtgeldeinsatz - im GGR bemessungsgrundlagenerhöhend berücksichtigt worden. Bei einer Auszahlung wurde dieser entsprechend der aktuellen Judikatur des BFG, die auf dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020 basiert, als Gewinn im GGR berücksichtigt.*

### *3.6. Poker Turnier-Dollars/-Euros*

*Hinsichtlich der Poker Turnier-Dollars/-Euros ist der von der belangten Behörde getroffenen Beurteilung, die anhand der korrespondierenden Bonusbedingungen der Webseite \*\*\*18\*\*\* vorgenommen wurde, zuzustimmen, es ist jedoch auch in diesem Punkt darauf hinzuweisen, dass diese Beurteilung erst im Fall der Einlösung des Bonus von Bedeutung ist.*

*Wie bereits festgehalten und vorgebracht, sind in den von uns bekanntgegeben Daten sämtliche von den Kunden eingelösten Boni im Einsatz enthalten. Wurden die Poker Turnier-Dollars/-Euros für ein Spielteilnahme verwendet, wurden sie auf Seite des Einsatzes bemessungsgrundlagenerhöhend im GGR berücksichtigt.*

*Wurden die Setzbedingungen dieses Bonus erfüllt und erfolgte somit eine Umwandlung von Bonusgeld in Echtgeld, wurde dieses Echtgeld wie folgt behandelt: hat sich ein Kunde entschieden diesen in Echtgeld umgewandelten (freigespielten) Bonus für eine weitere Spielteilnahme zu verwenden, ist dieser - wie jeder andere Echtgeldeinsatz - im GGR bemessungsgrundlagenerhöhend berücksichtigt worden. Bei einer Auszahlung wurde dieser entsprechend der aktuellen Judikatur des BFG, die auf dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020 basiert, ebenfalls im GGR berücksichtigt.*

*Wurden die Poker Turnier-Dollars/-Euros für Reisekosten und Unterkunft verwendet, wurden diese nicht im GGR berücksichtigt.*

### *3.7. Poker-Cashback*

*Die Beurteilung der Poker-Cashbacks wurde anhand der Bedingungen der Webseite [https://\\*\\*\\*18\\*\\*\\*/de-at/loyalty/cashback](https://***18***/de-at/loyalty/cashback) vorgenommen.*

*Die gewährten Cashback Boni sind in der Position „gewährter Bonus“ der Beilage 1 .\*\*\*1\*\*\* Entwicklung Bonus" enthalten und sind gemäß dem oben zitierten VwGH Erkenntnis vom 24. Juni 2020 bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung der Poker Cashbacks ist erst im Fall der Einlösung des Bonus von Bedeutung.*

*Wie in den Bonusbedingungen angeführt, werden die Cashback Boni als Bargeld jeden Montag direkt auf das Konto des jeweiligen Spielers eingezahlt. Es handelt sich folglich somit um Echtgeld. Verwendet der Spieler dieses Echtgeld als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme, wurde dieser Einsatz, wie jeder andere Einsatz des Kunden auch, bemessungsgrundlagenerhöhend im GGR berücksichtigt. Nachdem es sich um Echtgeld handelt, wurden auch die mit diesem Echtgeld generierten Gewinne in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt.*

#### *4. Zusammenfassung*

- In dem GGR der im Zuge der Stellungnahme vom 28. Juli 2021 und in der angeschlossenen Beilage 1: „\*\*\*1\*\*\* Entwicklung Bonus“ übermittelt wurde, ist der gewährte Bonus enthalten.*
- Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 führt die Gewährung von Boni zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.*
- Basierend auf dem o.a. VwGH Erkenntnis sind die gewährten Boni folglich aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.*
- In diesem Zusammenhang ist nochmals dezidiert darauf hinzuweisen, dass die gewährten Boni nicht auf Seiten des Gewinns bemessungsgrundlagenmindernd enthalten waren. Dies ist darin begründet, dass zum Zeitpunkt der Gewährung des Bonus noch gänzlich ungewiss war, ob der Kunde den Bonus in dem gemäß den Bonusbedingungen vorgegebenen Zeitraum verwenden wird, die Bonusbedingungen erfüllen wird oder der Bonus ungenutzt verfällt.*
- Weiters ist nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 eine Berücksichtigung des Bonus bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen erst in jenem Monat denkbar, in dem der Bonus eingelöst wurde.*
- Folglich ist erst bei Verwendung des Bonus eine Beurteilung vorzunehmen, ob es sich um einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert handelt oder nicht.*
- Nachdem zum Zeitpunkt der ursprünglichen Offenlegung keine einheitliche Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte vorlag, wurde von uns der damaligen Verwaltungspraxis gefolgt und alle vom Kunden eingelösten Boni als Einsatz bemessungsgrundlagenerhöhend bei der Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen berücksichtigt.*
- Gemäß aktueller Judikatur des BFG, mit Verweis auf das zitierte Erkenntnis des VwGH, stellt der Bonusbetrag in dem Zeitpunkt, in dem er (erstmalig) auszahlbar wird, einen Abzugsposten dar, der als ausbezahlter Gewinn in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.*
- Wir weisen darauf hin, dass in dem von uns bekanntgegeben GGR nur Gewinne enthalten sind, die den vom BFG aufgestellten Kriterien entsprechen.*

#### *III. Wettgebühr gem. § 33 TP 17 GebG [...]*

Der ergänzenden Stellungnahme waren folgende Beilagen angefügt:

Beilage 1: \*\*\*1\*\*\* Bonus Glücksspielabgabe

Beilage 2: \*\*\*1\*\*\* Übersicht Webseiten

Beilage 3: \*\*\*1\*\*\* Beispiele Einzahlungsbonus

Beilage 4: \*\*\*1\*\*\* Bonus Wettgebühr

### **Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.6.2022**

Mit Schreiben vom 24.6.2022 verwies die belangte Behörde auf ihre bisherigen Vorbringen und führte zu den Boni/Promotionen unter anderem aus, dass es ausgehend von der ergangenen Rechtsprechung keinen pauschalen Abzug von Boni geben könne, insbesondere da nicht jede Promotion/jeder Bonus gleich ausgestaltet und daher auch nicht gleich zu behandeln sei. Die Bf. habe in ihrer Stellungnahme vom 28.07.2021 bloß ganz allgemein ausgeführt, dass aufgrund der ergangenen Rechtsprechung sämtliche Boni von den Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe und der Wettgebühren in Abzug zu bringen seien, sie habe aber nicht dargelegt welche Promotionen (oder zumindest Promotionsarten) es konkret gab, wie diese konkret zu würdigen wären und wie diese im Zuge der Selbstberechnung behandelt wurden. Es sei für jeden Monat bloß ein Betrag an „gewährten Boni“ bekannt gegeben und deren Abzug begehrt worden. Es habe sich in der Praxis gezeigt, dass viele unterschiedliche Sachverhalte/Promotionen als „Bonus“ bezeichnet werden.

Aus den Ausführungen der Bf. in ihrer Stellungnahme vom 28.7.2021 gehe hervor, dass sämtliche Promotionen/Boni als Aufwand in der Bilanz herausgerechnet werden. Diese in der Bilanz berücksichtigten Aufwände seien offenbar auch die mit der Stellungnahme bekanntgegebenen „gewährten Boni“ deren Abzug begehrt werde.

Nicht nachvollziehbar sei weshalb die Bf., wie nun vorgebracht wird, bei der Selbstberechnung „gewährte“ Boni als Einsätze gewertet haben soll, ohne dass diese eingesetzt wurden. Auch ohne Vorliegen der nunmehr ergangenen Rechtsprechung sei aufgrund des Gesetzeswortlaut klar, dass „Plusposten“ in einem Monat die Einsätze seien und ein ausgegebener/gewährter Bonus/Gutschein im Zeitpunkt der Ausgabe/Gewährung keinen Einsatz darstellen könne. Nur etwas Eingesetztes könne einen Einsatz darstellen. Dies deute darauf hin, dass die Bf. im gegenständlichen Fall schlicht sämtliche Promotionen als Aufwand absetzen wolle, dh alles was ausgegeben worden sei.

Im Zeitpunkt des tatsächlichen Einsetzens dürften die Boni seitens der Bf. demnach nicht mehr als Einsatz behandelt worden sein, sofern es zutreffe, dass ausgegebene/gewährte Boni im Zeitpunkt der Ausgabe als Einsatz gewertet worden seien.

Es komme auf den konkreten Sachverhalt, also die konkrete Ausgestaltung der Promotion/des „Bonus“ an, ob dieser überhaupt relevant für die Jahresbruttospieleinnahmen sei und wenn ja in welcher Form – als Einsatz, als ausgezahlter Gewinn oder gar nicht.

Zur Frage wie Boni allgemein bei der Selbstberechnung behandelt wurden, finde sich in der Stellungnahme der Bf. die Aussage, dass sämtliche gewährten Boni im Zeitpunkt der Gewährung als Einsätze gewertet worden seien.

Es werde vorgebracht, dass keine Aufschlüsselung und Details zum Sachverhalt geliefert werden könnten. Es könne lediglich die Größe der „gewährten“ Boni, dh des unternehmerischen Aufwandes bekanntgegeben werden. Es handle sich um einen pauschalen Aufwand ohne Differenzierung im Hinblick auf die konkreten Bonusarten. Unter „gewährte“ Boni werde die Bf. (aus unternehmerischer Sicht) alles verstanden haben, das als Promotion/Bonus ausgegeben wurde (insbesondere da diese Größe, laut deren Vorbringen, bei der Bilanzierung maßgeblich gewesen seien). Es werde begehrt (abgesehen vom grundsätzlichen Begehren einer Festsetzung mit null), dass dieser Gesamtbetrag abgezogen werde. Die Höhe des Bonusanteils im Verhältnis zu den Jahresbruttospieleinnahmen deute auch darauf hin, dass sämtliche unternehmerischen „Bonusaufwände“ darin enthalten seien.

Der konkrete Korrekturbedarf betreffend „Boni“ bleibe aus Sicht des Finanzamtes nach wie vor offen. Der vollständige Abzug der bekanntgegebenen Größe der „gewährten Boni“ wäre jedenfalls unrichtig.

Zur Frage des beispielhaft genannten „Poker Turnier Dollar/Euros“ bleibe insbesondere die klärungsbedürftige Frage offen, ob die eingesetzten Turnier-Euro in der Größe „gewährte Boni“, deren Abzug begehrt wird, enthalten sind.

Beim „Poker Cashback“ handle es sich nicht um eine Art Gutschein, welcher einzusetzen sei, sondern um nachträglich gewährte umsatzabhängige Rabatte/Geschenke. Diese „Cashbacks“ können keinesfalls bemessungsgrundlagenmindernd (als Aufwand) berücksichtigt werden. In der Stellungnahme der Bf. werde bestätigt, dass diese Promotion/Boni in der Größe „gewährter Bonus“, deren Abzug begehrt wird, enthalten ist. Es werde begehrt, dass diese Cashbacks aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden. Es handle sich zwar um einen unternehmerischen Aufwand, dieser könne jedoch nicht Glücksspielabgabesenkend berücksichtigt werden.

## **Mündliche Verhandlung**

Am 12.7.2022 wurde die von der Bf. beantragte mündlichen Verhandlung vor dem Senat durchgeführt und hatte die Niederschrift zur Verhandlung folgenden Inhalt:

*„Die mündliche Verhandlung findet auf Antrag der beschwerdeführenden Partei statt.*

*Die Vorsitzende erteilt der Berichterstatteerin das Wort. Die Berichterstatteerin trägt die Sache vor und berichtet den Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO), insbesondere unter Hinweis auf den an die Verfahrensparteien gerichteten Vorhalt des BFG vom 1.3.2021 sowie die Stellungnahmen der Bf. vom 28.7.2021 und 2.5.2022 und der belangten Behörde vom 18.1.2022 und 24.6.2022 (Beilage 1 zur Niederschrift – an die Verfahrensparteien ausgehändigt)*

*Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt:*

*Antwort des Vertreters der Bf.:*

*Ich habe dazu eine Replik vorbereitet und diese wird dem Gericht und den Vertretern des FA überreicht. Diese wird als Beilage 2 der Bf. zum Akt genommen.*

*Aus dem jetzigen Wissensstand ergibt die Berechnung keinen Sinn.*

*Wir haben damals die Judikatur des UFS so verstanden, dass Boni bereits bei der Hingabe durch die Unternehmerin an den Kunden Bemessungsgrundlagen erhöhend zu berücksichtigen sind und zusätzlich wurde auch bei der Verwendung des Bonus (Einlösung) der Bonusbetrag im Einsatz berücksichtigt (und damit noch einmal Bemessungsgrundlagen erhöhend)*

*Zur Sicherheit haben wir mehr offengelegt, weil damals noch nicht höchstgerichtlich geklärt war, wie die Bemessungsgrundlage tatsächlich richtig zu ermitteln ist.*

*Dies auch aus finanzstrafrechtlichen Aspekten.*

*Die Bf führt für ihre Kunden getrennte Echtgeldkonten und sogenannte Bonuskonten.*

*Es wird von uns noch einmal bestätigt, dass bei den Offenlegungen die Bonusbeträge doppelt erfasst wurden. Einmal als gewährter Bonus und einmal bei den Einsätzen als eingelöster Bonus. Diese Beträge sind in den Beilagen zur ergänzenden Stellungnahme vom 02.05.2022 enthalten.*

*Zur rechtlichen Beurteilung verweisen wir auf die bisher erstatteten Stellungnahmen.*

*Die Vertreter des Finanzamtes verweisen auf die bisherige Stellungnahme.*

*Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge offen sind.*

*Finanzamt wir beantragen die Beschwerden dem Grunde nach abzuweisen.*

*Vertreter der Bf.: wir beantragen den Beschwerden insbesondere wie in der Stellungnahme vom 2.5.2022 Folge zu geben.*

*Die Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass die Entscheidungen gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleiben.“*

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die **\*\*\*Bf1\*\*\***, eine Tochtergesellschaft der **\*\*\*16\*\*\***, erwarb im Rahmen einer Konzernumstrukturierung das Online Sportwett- und Glücksspielgeschäft der **\*\*\*2\*\*\***.

Die Beschwerdeführerin mit Sitz in Gibraltar betreibt Online-Glücksspiel und – Wetten Homepages (zB **\*\*\*17\*\*\***, **\*\*\*18\*\*\*** oder **\*\*\*19\*\*\***). Auf den gegenständlichen Homepages können Online-Wetten und Online-Glücksspiele von Österreich aus abgeschlossen werden.

Die Bf. besitzt keine inländische Konzession im Sinne des § 14 GSpG ("Lotterienkonzession").

Zur Nutzung des Spielangebotes muss sich der Kunde auf der Website der Bf. registrieren und ein Kundenkonto eröffnen. Bei der verpflichtend vorzunehmenden Registrierung hat der Teilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail-Adresse etc.) richtig und vollständig bekanntzugeben und ist verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen.

Die allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Nutzung der Produkte und der Dienstleistungen der Bf. unterliegen dem Recht Gibaltars.

Die von der Bf. angebotenen Online-Glücksspiele und Sportwetten können von jedem beliebigen Ort, innerhalb oder außerhalb von Österreich, je nach Verfügbarkeit eines Internetzuganges oder Zuganges zu einem Mobilfunknetz, abgerufen und gespielt werden.

Im Besteuerungszeitraum wurden von der Bf. sowohl Sportwetten angeboten als auch Ausspielungen iSd § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterien) veranstaltet, an denen auch zahlreiche Spieler, die sich körperlich in Österreich aufgehalten haben, teilgenommen haben.

Die von der Bf. bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgaben basieren auf jenen Bruttoerträgen, welche von Kunden erzielt wurden, die mit einer österreichischen Wohnadresse auf der Homepage registriert waren.

Die Berechnung der Höhe der möglichen Bemessungsgrundlage für Glücksspielabgaben erfolgte durch die Bf. immer anhand der gleichen Methode, von der belangten Behörde wurden diese bekanntgegebenen Daten wiederum zur Berechnung der Glücksspielabgabe

übernommen. Im gesamten Zeitraum erfolgte sohin kein Methodenwechsel bei der Berechnung.

### **Boni**

Die Bf. gewährte ihren Kunden im Glücksspielbereich verschiedenste Boni.

Mit Stellungnahmen der Bf. vom 2.5.2022 übermittelte diese in der Beilage 1 im Zusammenhang mit den Glücksspielabgaben Tabellen, welche einerseits jeweils die monatlichen Bemessungsgrundlagen (GGR) gem. bescheidmäßiger Festsetzung, die 40% Glücksspielabgabe (GSA) gemäß Festsetzung, sowie andererseits die monatlich in Abzug zu bringenden sogenannten „gewährten Boni“ und die sich daraus ergebende Bemessungsgrundlage und 40 % Glücksspielabgabe enthielten.

Die „gewährten Boni“ waren in der ursprünglichen Offenlegung in der Position GGR (Jahresbruttospieleinnahmen) beim Einsatz enthalten.

Sie wurden bereits im Zeitpunkt der Gewährung – unabhängig von der Einlösung – im Einsatz – diesen erhöhend - erfasst.

Wurden in der Folge Boni von den Kunden tatsächlich eingelöst, so wurden diese – nochmals - zur Gänze als Einsatz - bemessungsgrundlagenerhöhend - berücksichtigt, es wurde kein um den Rabatt verringerter Einsatz zum Ansatz gebracht. Die gewährten Boni waren nicht auf Seiten des Gewinns bemessungsgrundlagenmindernd enthalten.

Der Bf. war es nur möglich die Daten der „gewährten Boni“ als Gesamtsumme auszuheben, eine Differenzierung im Hinblick auf konkrete Bonusarten war nicht (mehr) möglich.

Den meisten von der Bf. auf ihren Homepages zu den verschiedenen Boni auffindbaren Bonusbedingungen ist gemeinsam, dass sie nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar sind und sie sogenannten „Auszahlungsbeschränkungen“ unterliegen (sie müssen erst gemeinsam mit Echtgeldeinsätzen „freigespielt“ werden, dies wird in den „Satzbedingungen“ genauer dargelegt) und können auch nicht weitergegeben werden.

Trotz dem die Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum verschiedene Webseiten betrieb, sind die Bonusbedingungen (bspweise auf den Seiten: \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*20\*\*\*, \*\*\*21\*\*\*, \*\*\*22\*\*\*, \*\*\*18\*\*\*, usw.) im Wesentlichen gleich geblieben und für alle gegenständlichen Zeiträume aussagekräftig.

### **Die einzelnen Boni im Detail:**

**Einzahlungsbonus:** Dabei handelt es sich um einen bestimmten Prozentanteil der Einzahlung. Der Einzahlungsbonus ist nicht sofort verfügbar, sondern an Setzbedingungen gebunden. Er stellt keinen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert dar. Die Bf. hat bereits den „gewährten“ Einzahlungsbonus – bemessungsgrundlagenerhöhend beim Einsatz- erfasst.

**Direktbonus:** Dabei handelt es sich um einen Betrag, der direkt am Konto hinterlegt wird, ohne dass es seiner Einzahlung bedarf. Er ist an Setzbedingungen gebunden. Da Setzbedingungen vor der Auszahlbarkeit zu erfüllen sind, handelt es sich nicht um eine vermögenswerte Leistung und ist daher nicht als Einsatz zu werten, wenn er zur Teilnahme an einem Glücksspiel verwendet wird. Die Bf. hat bereits den „gewährten“ Direktbonus – bemessungsgrundlagenerhöhend beim Einsatz - erfasst.

**Freespins:** Dabei handelt es sich um Gratisrunden (zur Nutzung im Casino), welche mangels Vermögenswert keinen Einsatz darstellen. Sie wurden von der Bf. auch nicht im GGR einbezogen.

**Poker-Turniertickets:** Dabei handelt es sich um einen virtuellen Gutschein mit einem, der für die Teilnahme an bestimmten Turnieren verwendet werden kann. Turniertickets sind nicht übertragbar und können nicht in bar abgelöst werden. Diese Gutscheine ermöglichen eine kostenlose Teilnahme an Glücksspielen, sie sind an Setzbedingungen gebunden. Die Bf. hat bereits die „gewährten“ Poker-Turniertickets – bemessungsgrundlagenerhöhend beim Einsatz - erfasst.

**Poker Turnier Dollars/Euros:** Dabei handelt es sich um virtuelle Währung, welche für Live- und Online Turniere verwendet werden kann und die nicht übertragbar oder erstattbar ist oder in bar abgelöst werden kann. Auch sie sind an Setzbedingungen gebunden. Sie können unter anderem für Reisekosten und Unterkunft verwendet werden, bei einer solchen Verwendung wurden sie von der Bf. nicht im GGR einbezogen.

**Poker-Cashback:** Für im Zuge des Glücksspiels (Poker) in einer Woche gesammelte Punkte erhält der Spieler Geld gutgeschrieben. Cashback-Boni werden einmal pro Woche (montags) als Bargeld direkt auf das Konto des jeweiligen Spielers eingezahlt. Dabei handelt es sich sohin um Echtgeld. Es gibt hier keine Setzbedingungen. Die gewährten Cashback –Boni wurden durch die Bf. im Posten „gewährter Bonus“ –bemessungsgrundlagenerhöhend beim Einsatz - erfasst.

## 2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den von der belangten Behörde elektronisch übermittelten Aktenteilen, welche vom Bundesfinanzgericht eingesehen wurden sowie den

Stellungnahmen der Verfahrensparteien vom 28.7.2021, 18.1.2022, 2.5.2022 und 24.6.2022, samt den mit diesen übermittelten Beilagen und der Replik der Bf. zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 24.6.2022, welche im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 12.7.2022 vorgelegt wurde. Des Weiteren durch Einsichtnahme in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen bzw. Bonusbedingungen der Bf. unter anderem auf den Homepages \*\*\*18\*\*\*, [www.\\*\\*\\*5\\*\\*\\*](http://www.***5***), \*\*\*23\*\*\*. Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

Dass im gegenständlichen Besteuerungszeitraum von der Bf. Glücksspiele veranstaltet wurden, an der (auch) Spieler teilnahmen, die sich - körperlich – im Inland aufhielten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Auf Grund der Lebenserfahrung ist ausgeschlossen, dass sich keiner der mit einer österreichischen Adresse registrierten Teilnehmer bei Abschluss des Glücksspiels in Österreich befunden hat.

Die Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse wird als gut geeignetes Indiz für die Feststellung der "Teilnahme vom Inland aus" herangezogen (vgl in diesem Sinne VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; ebenso VwGH vom 28.2.2020, Ra 2019/16/0060 (mwN), welches das Erkenntnis des BFG vom 8.5.2017, RV/710024/2015 bestätigte und das in einem Verfahren betreffend die Rechtsvorgängerin der Bf. im Zusammenhang mit Wettgebühren erging). Die Bf. hat keine einem derartigen Beweisergebnis konkret entgegenstehende Indizien bekannt geben, die zu einer anderen Zurechnung führen könnten.

Zum Indiz "IP-Adresse" ist zu bemerken, dass selbst dann, wenn man für sämtliche Kunden der Bf. die IP-Adressen kennen würde, auf Grund der Ungenauigkeit der Geolokalisierung (zB in Grenzgebieten, Abhängigkeit von der Art und Weise wieder Internetzugang erfolgt) dieses Indiz schwächer als das Indiz der Registrierungsadresse angesehen wird und daher dieses Indiz alleine nicht dazu geeignet erscheint, um zu einer für eine positive Feststellung erforderlichen Überzeugung zu gelangen (vgl zu den Unsicherheiten und technischen Schwierigkeiten, die sich aus IP-Auswertungen ergeben, die Ausführungen in der Entscheidung BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, die sich auf dort vorgelegte technische Gutachten stützte).

Die Ansicht der Bf., dass das Indiz - "inländische Registrierungsadresse" für eine Feststellung der Tatsache des Aufenthaltes im Inland ungeeignet sei, steht im deutlichen Widerspruch zur bereits oben zitierten Judikatur des VwGH.

Wenn auch auszuschließen ist, dass sich alle mit einer österreichischen Wohnanschrift registrierten Spieler stets im Inland befinden, so ist es doch nach der Lebenserfahrung und nach den statischen Daten der Statistik Austria so, dass sich die meisten Menschen nur wenige Wochen im Jahr ins Ausland begeben. Das bedeutet, dass es deutlich wahrscheinlicher ist, dass sich ein Kunde mit überwiegendem Aufenthalt in Österreich (wofür die Registrierungsadresse ein geeignetes Indiz darstellt - siehe oben) auch im Zeitpunkt der Teilnahme an einem konkreten Spiel in Österreich aufgehalten hat.

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

Nach der Judikatur des VwGH liegt es an der Bf., diesem Beweisergebnis für konkrete Fälle entgegen zu treten und entgegenstehende Indizien anzuführen. Dazu hätte die Bf. bereits im Rahmen der Verfahren vor dem Finanzamt Gelegenheit gehabt und stand ihr die Nennung von weiteren Indizien auch noch im Verfahren vor dem BFG offen.

Beweisanträge zum Beweis dafür, dass sich bestimmte, mit einer österreichischen Adresse registrierte Spielteilnehmer im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsabschlusses nicht in Österreich aufgehalten haben, wurden von der Bf. nicht gestellt und wurden von ihr auch keine für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Bei der rechtlichen Beurteilung wird daher davon ausgegangen, dass sich die mit einer österreichischen Adresse registrierten Kunden im Zeitpunkt der Spielteilnahme im Inland aufgehalten haben.

Die Feststellungen über die Boni stützen sich einerseits auf das Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung vom 12.7.2022 sowie die damit im Einklang stehenden Spielbedingungen auf diversen Homepages der Bf., andererseits auf die Ausführungen der belangten Behörde in ihren Schriftsätzen.

Die Bf. selbst legte für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume keine Spiel-/Bonusbedingungen vor, jedoch ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten aktuellen Bonusbedingungen (Stand 17.1.2021) für verschiedene von der Bf. betriebene Homepages (zB. \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*20\*\*\*, \*\*\*21\*\*\*, \*\*\*22\*\*\*, \*\*\*18\*\*\* usw.) und den durch das BFG abgefragten Bonusbedingungen auf verschiedenen Homepages der Bf., dass die Boni und deren Bonusbedingungen im Wesentlichen gleich bzw. vergleichbar sind. Die Bf. nimmt in ihrer Stellungnahme vom 2.5.2022 Bezug auf diese von der belangten Behörde angesprochenen Bonusbedingungen und bestätigt zum großen Teil deren Auslegung durch die belangte Behörde. Zudem übermittelte sie beispielsweise zum „Einzahlungsbonus“ in dieser Stellungnahme (Beilage 3) die Einzahlungsbonusbedingungen von vier verschiedenen von der Bf. betriebenen Webseiten, die zeigen, dass dieser Einzahlungsbonus immer an

Setzbedingungen gebunden war. Dass für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum andere Boni oder Spielbedingungen bestanden hätten bzw dass sich diese wesentlich verändert hätten, wurde von der Bf. nicht vorgebracht.

Die Daten zur Berechnung der Bemessungsgrundlage wurden von der Bf. dem Finanzamt – nach immer gleich bleibender Methode - zur Verfügung gestellt und liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Bf. übermittelte Zahlenmaterial und die von der belangten Behörde an Hand der übermittelten Auswertungen der Bf. vorgenommene Ermittlung der jeweiligen monatlichen Bemessungsgrundlage nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden.

Dies wurde auch im Verfahren weder von der Bf. noch von der belangten Behörde bestritten.

Lediglich der Abzug bzw. die Einbeziehung der „gewährten Boni“, in die Bemessungsgrundlage ist strittig.

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung von den monatlichen Beträgen, die im Zuge der Offenlegungen bekannt gegeben wurden und auf deren Basis die Abgabenfestsetzung durch die belangte Behörde in ihren Bescheiden stattfand, sowie den Beträgen hinsichtlich der gewährten Boni, die in der Beilage 1 zur Stellungnahme der Bf. vom 2.5.2022 enthalten sind, ausgegangen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

##### **Rechtslage**

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.

Nach § 57 Abs 5 GSpG sind Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist für die gegenständlichen Ausspielungen in § 59 Abs. 1 Z. 2 GSpG geregelt. Nach dem letzten Satz der genannten Gesetzesstelle entsteht bei

elektronischen Lotterien die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

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

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

## **Erwägungen**

### **1. Zur Ermittelbarkeit der „Teilnahme aus dem Inland“**

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

Der Einwand der Bf., für die Ermittlung des Tatbestandselementes "Teilnahme vom Inland aus" hätten sich weder die Anknüpfung an die Registrierungsadresse noch andere Indizien als tauglich erwiesen, steht im Widerspruch zum Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, das unmissverständlich zum gegenteiligen Ergebnis kommt und kann daher nicht zum Erfolg führen.

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung sowohl der Wettgebühr als auch der Glücksspielabgabe alleine gestützt auf das Indiz „Wohnsitzadresse“ wurde erst jüngst vom Verwaltungsgerichtshof ua in den Beschlüssen bzw Erkenntnissen VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046, VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003; VwGH 10.9.2020, Ro 2018/17/0004 bestätigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. ua. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Angaben eines Abgabepflichtigen, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, kann die Abgabenbehörde ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Sie verstößt damit schon deswegen nicht gegen den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO, weil bereits das Entgegennehmen unbedenklicher Mitteilungen des Abgabepflichtigen, ebenso wie das Erschließen anderer Erkenntnisquellen, in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht geschieht (vgl. VwGH 14.11.1990, 86/13/0042).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl ua. VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde tritt bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (vgl. ua. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Die Bf. hat ihren Sitz in Gibraltar und besteht deshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf.

Der Bf. war –nicht zuletzt aufgrund der hinsichtlich ihrer Rechtsvorgängerin ergangenen Entscheidungen - bekannt, dass das Finanzamt auf Grund des -nach der oa. Judikatur geeigneten -Indiz "österreichische Registrierungsadresse" zur Überzeugung gelangt ist, dass der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht ist. Es wäre daher an der Bf. gelegen, ihre gegenteilige Behauptung durch ein konkretes, substantiiertes Vorbringen zu entkräften.

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland.

Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme

aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. (siehe dazu auch die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

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

Aus den im Erkenntnis BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 genannten Erwägungen, das mit dem Beschluss VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 bestätigt wurde, wird auch in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren das Indiz „Registrierung mit einer österreichischen Wohnadresse“ als grundsätzlich am Besten geeignetes Indiz für die Feststellung der „Teilnahme aus dem Inland“ angesehen.

Im Verfahren wurden von der Bf. trotz mehrfacher Gelegenheit nicht für konkrete, einzelne Fälle diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien bekannt gegeben.

Die durch das FA vorgenommene Festsetzung der Glücksspielabgaben auf Basis der Daten der Kunden mit Österreichischer Registrierungsadresse ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

## **2. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.**

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes über die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen. Nach dem sinngemäß anzuwendenden Art. 89 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung einer innerstaatlichen Norm (Gesetz oder Verordnung) einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen

Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

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

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

Für eine verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der hier anzuwendenden Bestimmungen spricht überdies, dass der Verfassungsgerichtshof in vergleichbaren Fällen betreffend Wettgebühren und Glücksspielabgabe die Behandlung der jeweiligen Beschwerde abgelehnt hat (ua VfGH 21.11.2013, B 618/2013; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013; VfGH 21.11.2013, B 1116/2013; VfGH 20.2.2014, B/49/2014; VfGH 11.06.2019, E 1137/2018; VfGH 11.06.2019, E 3389/2017).

Eine Antragstellung an den Verfassungsgerichtshof durch das Bundesfinanzgericht erscheint daher nicht geboten.

### **3. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:**

#### **3.1. Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen**

Zum Begriff der "Jahresbruttospieleinnahmen" hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Folgendes ausgesprochen:

*„Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber dem Begriff "Jahresbruttospieleinnahmen" im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien einen von der Spielbankabgabe abweichenden Inhalt beigemessen hätte. Im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und in Ermangelung entgegenstehender Hinweise in den*

*Materialien besteht daher kein Anlass, daran zu zweifeln, dass den ab 1997 eingeführten Abgaben dasselbe Verständnis des Begriffes "Jahresbruttospieleinnahmen" zugrunde liegt wie der Spielbankabgabe. Daraus folgt, dass entsprechend dem zur Spielbankabgabe ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Jänner 1968, 897/67, auch im Zusammenhang mit der Besteuerung elektronischer Lotterien davon auszugehen ist, dass es sich bei der Bruttospieleinnahme um eine Rechengröße handelt, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Daraus folgt weiters, dass die Saldierung nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen ist. Vielmehr sind die ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraums von der Summe der Einsätze desselben Zeitraums in Abzug zu bringen.*

*Die Glücksspielabgabenschuldner haben gemäß § 59 Abs. 3 erster Satz GSpG die Abgaben gemäß § 57 GSpG jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben die Abgabenschuldner auch eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Zum Unterschied davon ordnet § 59 Abs. 3 zweiter Satz GSpG in Bezug auf Abgaben gemäß § 58 Abs. 3 GSpG (u.a.) an, dass diese jeweils für ein Kalenderjahr vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen sind. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Daraus folgt, dass die Ermittlung, die Anzeige und die Abfuhr der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG monatlich zu erfolgen haben. Es ist keine Vorschrift ersichtlich, aus der sich ergäbe, dass bei der Selbstbemessung der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien nach Jahresende eine (neuerliche) Saldierung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Kalenderjahres durchgeführt werden könnte bzw. müsste. Daraus ist aber der Schluss zu ziehen, dass trotz der Bezeichnung "Jahresbruttospieleinnahmen" und dem Umstand, dass diese nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG ausdrücklich auf das Kalenderjahr bezogen werden, das Kalenderjahr nicht als Saldierungszeitraum heranzuziehen ist. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang somit die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgaben u.a. nach § 57 Abs. 2 jeweils für einen Kalendermonat zu berechnen sind. Daraus folgt in Bezug auf die Berechnung der Abgaben auf elektronische Lotterien, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen eben monatlich (und nicht jährlich und auch nicht bezogen auf die einzelne Ausspielung) zu erfolgen hat.*

*Ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne ist schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig. Die Gewährung der in Rede stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der*

*Willensentscheidung eines Spielers, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, und der Willensentscheidung dieses Spielunternehmers, in einem solchen Fall diesem Spieler bestimmte Vergünstigungen zu*

gewähren. Das GSpG sieht bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen für elektronische Lotterien (§ 57 Abs. 2 iVm Abs. 5 GSpG) den Abzug anderer Posten als "ausbezahlte Gewinne" nicht vor. Anders als etwa bei der Einkommensbesteuerung kommt es bei der Bemessung der Glücksspielabgabe zu keiner Berücksichtigung von Betriebsausgaben (etwa Ausgaben für Werbung). Es ist dabei unerheblich, ob ein Glücksspielunternehmer Werbekampagnen einer Werbeagentur finanziert oder im betragsmäßig selben Ausmaß den Spielern Gutscheine für Freispiele oder andere Vergünstigungen gewährt. Es ist auch nicht von Bedeutung, ob der Glücksspielunternehmer die den Spielern als Boni gewährten Vergünstigungen über die Einsätze früherer Ausspielungen oder etwa über Kredite finanziert. Es kann im Übrigen dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, bestimmte Werbemaßnahmen eines Glücksspielunternehmers steuerlich begünstigen zu wollen, indem der diesbezügliche Aufwand die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert, während anderer Werbeaufwand nicht zu einer Berücksichtigung führt.

Als Spieleinsatz ist alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen "Treue-Gutschein", ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar.

Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Eine vom Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.

*Dasselbe gilt auch für Gutscheine, die zwar nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst werden können, die aber an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können. Im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage.*

*Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann.*

*Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der*

*Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.*

*Ob und in welcher Weise die Inanspruchnahme von Boni die Höhe der Einsätze einer Ausspielung beeinflusst, hängt somit von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.*

*Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es in keinem Fall zulässig ist, begebene Boni als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im Zeitpunkt ihrer Einlösung erhöhen Boni hingegen als Einsätze die Bemessungsgrundlage, sofern sie einen Vermögenswert im obigen Sinne darstellen. Andernfalls ist der um den geltend gemachten Rabatt verminderte Einsatz in Ansatz zu bringen.“*

### **3.2. Zur Frage der Beurteilung der „gewährten Boni“ im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage**

Grundsätzlich ist für die Frage der Einbeziehung der „Boni“ in die Bemessungsgrundlage die jeweilige konkrete Ausgestaltung der Boni relevant.

Laut oben zitierter Judikatur des VwGH (welche sowohl bei der Glücksspielabgabe als auch bei der Wettgebühr zu beachten ist) ist als Spieleinsatz alles zu verstehen, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Wenn der Spielteilnehmer für die Teilnahme einen Gutschein, ausgestellt etwa vom

Glücksspiel-/Wettunternehmer, verwendet, ist es bei der Gewährung des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diesen Bonus tatsächlich für eine weitere Spielteilnahme nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein und findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.

Erst im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung/Wette ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage bzw kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden.

Nach den Ausführungen der Bf. wurden von ihr die „gewährten Boni“ bereits im Zeitpunkt der Gewährung beim Einsatz – und damit diesen bzw die Bemessungsgrundlage erhöhend – erfasst. Im Zeitpunkt der Einlösung des Bonus wurde dieser nochmals – zur Gänze – beim Einsatz erfasst und erfolgte auch keine Rabattierung. Die Bf. begründet diese Vorgehensweise damit, dass sie der damaligen Verwaltungspraxis und herrschenden Rechtsprechung gefolgt sei und sich erst jetzt die Judikatur geändert bzw. der VwGH sich erstmalig und umfassend mit der rechtlichen Beurteilung und auch mit der Unterscheidung zwischen der Gewährung des Bonus und der Einlösung des Bonus befasst habe. Aufgrund dessen sei nun die von ihr in Beilage 1 erfassten „gewährten Boni“ aus der Bemessungsgrundlage wieder auszuscheiden.

In der mündlichen Verhandlung am 12.7.2022 wurde von der Bf. nochmals betont, dass bei den Offenlegungen die Bonusbeträge doppelt erfasst worden waren. Dies im Hinblick auf die gegen die Rechtsvorgängerin der Bf. ergangene Entscheidung des UFS (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12), welche so verstanden worden sei, dass Boni bereits bei der Hingabe durch die Unternehmerin an den Kunden bemessungsgrundlagenerhöhend zu berücksichtigen seien; zusätzlich seien dann auch bei der Verwendung des Bonus (Einlösung) der Bonusbetrag im Einsatz (und damit noch einmal bemessungsgrundlagenerhöhend) berücksichtigt worden. Es wurde von der Bf. eingeräumt, dass diese Art der Berechnung nach dem jetzigen Wissenstand keinen Sinn ergebe, jedoch habe man zur Sicherheit mehr offengelegt, da damals noch nicht höchstgerichtlich geklärt gewesen sei, wie die Bemessungsgrundlage tatsächlich richtig zu ermitteln sei.

Auch wenn sich für die belangte Behörde diese Vorgehensweise für nicht wirklich nachvollziehbar darstellte, wurde von ihr in der Verhandlung grundsätzlich bestätigt, dass eine doppelte Erfassung von Boni (bemessungsgrundlagenerhöhend) nicht korrekt sein könne.

Der Argumentation der belangten Behörde, dass die verschiedenen Boni nach ihrer Art und Ausgestaltung zu untersuchen und zu unterscheiden sei, ob sie im Hinblick auf den Einsatz

als solcher zu werten seien, ist grundsätzlich zuzustimmen, doch ist diese Betrachtung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Einlösung der Boni von Relevanz. Davor, nämlich im Zeitpunkt der Gewährung, haben die Boni laut VwGH weder beim Einsatz noch beim Gewinn Eingang zu finden, weshalb im hier vorliegenden Fall eine Auseinandersetzung mit einzelnen Boni und deren Arten außer Betracht bleiben konnte.

Im Übrigen muss es sich im Sinne der Rechtsprechung bei einem „Einsatz“ um eine vermögenswerte Leistung handeln, was bei einem gewährten und noch nicht gesetzten Bonus zu verneinen ist.

Die Bf. brachte glaubhaft vor und hegt das BFG keinen Zweifel daran, dass neben den gewährten auch zusätzlich die eingelösten Boni im Einsatz enthalten waren und es sohin zu einer doppelten Erfassung der Boni kam.

Dem entgegenstehende Argumente bzw. Anhaltspunkte konnte auch die belangten Behörde nicht vorbringen.

Auch die Höhe der in Abzug zu bringenden „gewährten Boni“ ins Verhältnis gesetzt zu den Jahresbruttospieleinnahmen/der Bemessungsgrundlage laut den ursprünglichen Bescheiden, erscheint dem BFG nicht völlig außer Verhältnis.

Den Ausführungen der belangten Behörde, dass es sich bei den gewährten Boni um eine schlichte Geltendmachung im Zusammenhang mit Maßnahmen der Kundenakquisition, also um Kosten von Werbemaßnahmen handelt, kann insbesondere auch aufgrund der in der Verhandlung durch die Bf. dargelegten Vorgehensweise hinsichtlich der Erfassung der Boni nicht gefolgt werden.

In Zusammenschau der oben getätigten Ausführungen mit der Judikatur des VwGH sind daher die „gewährten Boni“ wieder aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Die Abgaben sind daher – unter Heranziehung der Bemessungsgrundlagen lt. den Bescheiden der belangten Behörde und den durch die Bf. in der Stellungnahme vom 2.5.2022 (Beilage 1) angeführten Beträgen hinsichtlich der gewährten Boni – wie folgt zu berechnen:

#### Berechnung der **Glücksspielabgabe**:

Monat	Bemessungsgrundlage Bescheid	Gewährter Bonus	<b>Bemessungsgrundlage neu</b>	davon 40% <b>festzusetzender Abgabenbetrag</b>

07/2012	1.131.410,27	139.768,35	991.641,92	396.656,77
08/2012	1.437.997,52	172.972,78	1.265.024,74	506.009,90
09/2012	1.536.449,70	166.339,12	1.370.110,58	548.044,23
10/2012	1.453.270,58	155.857,19	1.297.413,39	518.965,36
11/2012	1.418.557,63	149.489,86	1.269.067,77	507.627,11
12/2012	1.375.057,00	150.649,83	1.224.407,17	489.762,87

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil die entscheidungswesentlichen Rechtsfragen durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 6.7.2020, Ro 2018/17/0005 und VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003) bereits geklärt sind und im Ergebnis letztendlich vor allem Tatfragen auf der Sachverhaltsebene zu lösen waren.

Wien, am 15. Juli 2022