

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen der ****Bf+ADRESSE****, vertreten durch Dr. Michael Alexander Sedlaczek, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP Rechtsanwälte, Seilergasse 16, Wien 1010, über die Beschwerden vom 29.02.2016 gegen 37 Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO vom 24. Jänner 2017 über die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für die Zeiträume 11-12/2012, 1-12/2013, 1-12/2014 und 1-11/2015, alle StNr. ****x1**** des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel den Beschluss gefasst:

Die Begründung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 4. April 2018, RV/7105345/2017 wird ab Punkt 9., Seite 21, berichtigt und in unbeschädigter Form dargestellt.

Gemäß § 25a Abs. 3 BAO ist eine abgesonderte Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Erkenntnis BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017 wurde in einer Word-Datei verfasst und danach in ein elektronisches Programm aufgenommen, das den Workflow in die Findok ermöglicht. Anlässlich der einzelnen computermäßigen Schritte im Workflow dürfte es infolge eines technischen Problems zu einem Ausfall von Textteilen und Teilen von Literaturzitaten in der Erkenntnisbegründung gekommen sein.

Zum Beispiel fehlen folgende Zitate und Textteile:

Seite 21 *Ehrke-Rabel und Hey/Englisch*

Seite 22 *Achatz ... sowie der Satz: Hieraus ergeben sich beim Glücksspiel für die verschiedenen Formen der Ausspielung zusammengefasst nachstehende verkehrsteuerliche Rechtsfolgen [vgl. dazu im einzelnen § 57 und § 58 GSpG].*

Seite 23: *Schwartz-Wohlfahrt , GlücksspielG.... Sowie Bresich/Klingenbrunner/Posch in Sowie ... „Online-“ , sowie Bresich/Klingenbrunner/Posch*

Seite 25: Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG

Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit.

Seite 26: 2x Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger,

Seite 29: **In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, d.h. vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab,**

sowie : **Im Zusammenhang mit den Einwendungen der Bf., dass Poker im Zeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 nicht den Glücksspielabgaben unterliegt, sind folgende Textstellen relevant:**

Seite 30 letzter Absatz: „.....oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“

sowie: **Der Verwaltungsgerichtshof griff diese Anregung nicht auf und stellte beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle.**

Seite 31: *Teilnahme vom Inland aus*

Seite 32: *Strejcek*

Seite 33: **, doch der Verfassungsgerichtshof hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. ... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen.**

Seite 35: **wobei, wie gesagt, der Verfassungsgerichtshof dagegen für sich genommen keine Bedenken hat. Bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber gelten für den Betrieb von Pokersalons wieder jene Voraussetzungen wie vor dem neuen Glücksspielgesetz .“** Gegenüber dem Beschwerdevorbringen hat der Verfassungsgerichtshof jedenfalls nicht ausgesprochen, dass bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber keine Glücksspielabgabe für Kartenspielen anfällt. Es geht um die Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Pokersalonkonzession,

Seite 36: **iVm §**

Seite 37: **Da § 1 GSpG und § 168 StGB in bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann zur Auslegung des § 1 GSpG**

die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.

Sowie: Rein gebührenrechtlich - das wurde durch den Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12 bestätigt - war die Frage des Kartenspiels im Zusammenhang mit den §§ 2 und 3 GSpG nicht relevant.

Sowie: mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Seite 42: *Eine Privatperson erwirbt eine Ware von einem*

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

Seite 43: „**von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.**“ spricht (Stoll,

Seite 44: Der Artikel Gunacker-Slawitsch, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335, den die Bf. zur Unterstützung ihres Vorbringens heranzog, war nicht geeignet eine andere Rechtsansicht herbeizuführen.

sowie: Pfau

Seite 45: Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer

Seite 47: Gunacker-Slawitsch

Seite 48: **Schlussanträgen vom 19. Januar 2017 befasste sich der Generalanwalt Maciej Szpunar**

Seite 56: Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft

Seite 58: Aigner ... sowie: Pahlke

Seite 59: Kemper ... sowie: Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt

Seite 61: „Net Jackpot costs

Seite 84: ****GESELLSCHAFT01****. ... sowie: und ... sowie: Cashgame

Seite 86: **Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27**

Seite 87: **Onlinewetten**

Seite 89: *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft* ... sowie: *Dansk Denkavit und Poulsen Trading* ; ... sowie: *Bozzi* ... sowie: *Beaulande*

Seite 90: *Aigner* ... sowie: *Pahlke*

Der Spruch des Erkenntnisses ist von diesem Ausfall nicht betroffen. Ein Auseinanderklaffen von tatsächlichem Erkenntniswillen und formeller Erklärung des Erkenntniswillens besteht eigentlich nicht, daher kommt eine Berichtigung gemäß § 293 BAO nicht Betracht.

Dennoch besteht ein Bezug zu den Unrichtigkeiten, die ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhen, zu denen auch Programmfehler gehören. (*Ritz*, BAO⁶ § 293 Tz 7).

Gemäß § 280 Abs. 1 lit. e BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte eine Begründung zu enthalten. Ebenso sieht § 93 Abs.3 lit.a BAO eine Begründung für Bescheide vor. Die Begründung hat die Aufgabe, Klarheit über die tatsächlichen Annahmen und die rechtlichen Erwägungen zu schaffen, sie hat jedoch keine normative Bedeutung. Sie kann als solche und für sich nicht angefochten werden und auch für sich nicht rechtskräftig werden. (*Stoll*, BAO-Kommentar 964 unter Verweis auf VwGH 1.7.1981, 3518/80).

Das gesetzliche Gebot, Bescheide zu begründen, wird als Ausdruck eines rechtsstaatlichen Verfahrens angesehen. (*Stoll*, BAO-Kommentar 963).

Im vorliegenden Fall fehlt die Begründung nicht, aber die durch die Elektronik hervorgerufenen Text- und Zitatausfälle erschweren die Lesbarkeit des Erkenntnisses. Diese Fehlerhaftigkeiten können in etwa verglichen werden mit Druckerproblemen, wenn eine Seite des Erkenntnisses im Druck übersprungen wird, oder mitten im Konvolut eine abgerissene Seite ist. Dem Ausdruck eines rechtsstaatlichen Verfahrens entspricht es auch, dass der Bf. und dem Finanzamt eine Begründung zukommt, die lesbar ist, weshalb die gesamte Begründung in unbeschädigter Form in den Beschluss aufgenommen wird.

Dieser Beschluss wird zu einem integrierenden Bestandteil
des Erkenntnisses BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017

**Begründung in unbeschädigter Form von Punkt
9., Seite 21 bis inklusive Punkt 15, Seite 97 des
Erkenntnisses vom 4.4.2018, RV/7105345/2017 :**

9. Darstellung der Glücksspielabgaben

Die Bf. verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG, weswegen sie die Steuerpflicht der allgemeinen Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auslöst und nicht unter die spezielle Vorschrift der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG fällt.

Die Bf. hat sowohl Verfassungswidrigkeit als auch Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben geltend gemacht, weshalb für diese Beurteilung eine Darstellung des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes erforderlich ist.

Die Glücksspielabgaben sind Rechtsverkehrsteuern, die ordnungspolitische Definitionen für Zwecke der Besteuerung verwenden. Rechtsverkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern, die Rechtsgeschäftsgebühren (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951; vgl. *Hey/Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105; *Bruschke*, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern⁷ 22), aber auch die Glücksspielabgaben (*Achatz* in Berger/Hattenberger, Wetten und Glücksspiel im Abgabenrecht, RECHT SPORTlich 2 (2013) 54: „Hieraus ergeben sich beim Glücksspiel für die verschiedenen Formen der Ausspielung zusammengefasst nachstehende verkehrsteuerliche Rechtsfolgen [vgl. dazu im einzelnen § 57 und § 58 GSpG]“). Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014). **Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht**

eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2).

Die Kombination der §§ 1 und 2 GSpG ergibt nach der teleologischen Interpretation **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, dass Ausspielungen Glücksspiele** (iSd §§ 1267 ABGB) sind, **bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG verweisen zwar auf die in erster Linie aus ordnungspolitischem Bedarf in § 1 Abs. 1 GSpG und in § 2 Abs. 1 GSpG definierten „Spielverträge“, doch sie lösen sich auch wieder davon, da sie von jedem verwirklicht werden können, der die abgabenrechtlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Jeder, der sich mit anderen Spielteilnehmern zusammensetzt und an einem von einem Unternehmer veranstalteten Kartenspiel teilnimmt, bei welchem er einen Einsatzbetrag dafür zahlen muss, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, löst § 57 Abs. 1 GSpG aus. Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (§ 2 Abs. 1 GSpG iSd § 21 BAO vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Der Spielteilnehmer, der an einem Glücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 1 GSpG aus. Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG fällt an, wenn eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt wird – und zwar in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Der Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs. 1 GSpG ist medienneutral und umfasst nicht nur Glücksspiele, bei denen sich Spielteilnehmer/und Unternehmer „zusammensetzen“, Spielverträge abschließen und spielen, sondern genauso Glücksspiele, die in elektronischen Medien veranstaltet werden. (vgl. Segalla , Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262). Handelt es sich um Ausspielungen, die über elektronische Medien im Fernabsatz angeboten werden, z.B. Internet, Telefon, SMS, Fax (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 57 Rz 4), dann wird eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß

§ 12a GSpG durchgeführt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nennt § 12a GSpG a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien, b) eine zentraleitige Spielentscheidung und c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a, Rz 9-10, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 12a Rz 2). Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die frühere Fassung des § 12a GSpG, „Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung ja erhalten. (Siehe dazu insbesondere *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697). Weder § 12a GSpG, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBl. II 2012/69 schaffen einen neuen Vertragszustandekommenstypus im Glücksspielgesetz und für die Glücksspielabgaben, sondern regeln eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/2012; UFS 20.11.2013, 2388-W/2013; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012 –VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG ist die Zentraleitigkeit. Über Gewinn und Verlust wird dann zentraleitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224ua.). Der Spielteilnehmer, der an einem Onlineglücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ sitzt , indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 2 GSpG aus.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebendspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989

² § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127). Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 29; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Aus diesen Absätzen kann man folgenden Aufbau der Glücksspielabgaben erkennen: Grundtatbestand ist § 57 Abs. 1 GSpG, durch den bestimmte Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn daran vom Inland aus teilgenommen wird, besteuert werden. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG nur in bezug auf die Bemessungsgrundlagen, wenn die genannten Glücksspiele iSd § 57 Abs. 1 GSpG zentralseitig mittels elektronischer Lotterien (nicht über Video-Lotterie-Terminals) – dann § 57 Abs. 2 GSpG –, oder mittels Glücksspielapparaten oder Video-Lotterieterminals – dann § 57 Abs. 3 GSpG durchgeführt werden.

Die Glücksspielabgaben werden auf den Abschluss von Verträgen erhoben, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel über die dort vorgesehene Zahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirkt. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2 GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO. Die Abrechnung über die abzuführenden Beträge gilt als Anzeige und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. (näheres dazu siehe UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken, wobei beide

Abgaben grundsätzlich ebenfalls an den Abschluss bestimmter Glücksverträge anknüpfen. Zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auch die Gebühr für Konzessionen (= amtliche Ausfertigung iSd § 14 TP 2 GebG) und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen. Dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes kann man auch die „Bundesautomatenabgaben- und VLT-Zuschläge gemäß § 13a FAG 2008 [§ 14 FAG 2017]“ zuzählen, da laut Verweis in § 57 Abs. 4 letzter Satz GSpG Stammabgabe die Glücksspielabgaben sind. (vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1123). Nach den 657 BlgNR 24. GP zu BGBI I 2010/73 - FAG 2008 ist das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren der Zuschläge gemäß § 13a Finanzausgleichsgesetz grundsätzlich nach den für die Glücksspielabgabe (= Stammabgabe) geltenden Bestimmungen durchzuführen. Gemäß § 1 Abs. 4 GSpG wird zusätzlich zu diesen Abgaben noch der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille erhoben. (784 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361).

Die Bf. hat im vorliegenden Fall Onlineglücksspiel iSd § 12a GSpG angeboten und durchgeführt und damit § 57 Abs. 2 GSpG verwirklicht. § 57 Abs. 2 letzter GSpG lautet: Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG). Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. **Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit.** Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Einsätze folgenden Kalendermonats fällig. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

10. Zu den verfassungsrechtlichen Einwänden der Bf.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Art. 18 Abs. 1 B-VG richtet sich aber auch an den Gesetzgeber: Verfassungskonforme Grundlagen der Tätigkeit der Vollziehung müssen

ein gewisses Ausmaß an Bestimmtheit haben (*Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ Rz 569). Zur Feststellung des Gesetzesinhalts bei der Bestimmtheitsprüfung verlangt der Verfassungsgerichtshof das Ausschöpfen aller zur Verfügung stehenden Auslegungsmöglichkeiten. Nur wenn sich nach Heranziehung aller Interpretationsmethoden immer noch nicht beurteilen lässt, was rechtens ist, verletzt die Vorschrift Art. 18 B-VG. Dies schließt eine Auslegung der Norm nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, ihrem Gegenstand und Zweck, sowie die verfassungskonforme Interpretation mit ein. (*Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ Rz 573).

Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. richten sich einerseits auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“, und andererseits auf die Frage, ob Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 trotz Aufhebung des Wortes Poker im § 1 Abs. 2 GSpG glücksspielabgabenpflichtig ist.

Zu diesen verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. werden im Folgenden die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes und evtl. damit zusammenhängender Judikatur vorweg dargestellt und inkludieren auch die Judikatur zu Poker, da die Bf. schwerpunktmäßig Onlinepoker anbietet und durchführt.

10.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idF vor 1.1.2011, der auf „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG)“ rekurierte

Bereits 1994 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass durch fortgeführt veranstaltete Kartenpokerspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF verwirklicht wurde, was durch die Berufungsentscheidung der früheren Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) bestätigt wurde. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.9.1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (ausführlich in UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 dargestellt). Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Mit Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der (dritten) Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 28.2.2006, B 63/05 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante *Texas Hold'em*

und *Omaha Hold'em* wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als *Cashgame* als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege. (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012).

Das bedeutet für die Zeiträume 8/2013 bis 2/2014 des vorliegenden Falles, dass der VfGH – nach Ergehen des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua eine Beschwerde nicht in Behandlung genommen hat, die sich auf die Besteuerung des Kartenpokerspiels nach einer Gesetzesstelle, die sich auf § 1 Abs. 1 GSpG bezog, stützte.

Zu gleichzeitige Geltung von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und § 1 Abs. 2 GSpG („Poker“) 19.7.2010 bis 31.12.2010

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBI. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab. Der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnte die Behandlung der (Sukzessiv-)Beschwerde ab.

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 (bestätigt durch VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) erfüllte das Kartenpokerspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenpokerspiel als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von *Surrender* als Black Jack-Variante bestätigte, ab. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 28.2.2014, B 58-62/2014 die Behandlung der Beschwerden gegen UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11ua. ab.

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

- Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor
- Die Aufnahme von „Poker“ in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig
- Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.
- Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „*Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. **Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an Online-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).**

Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Das Bundesfinanzgericht BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015,

RV/7103459/2012). Bemerkt wird, das der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. **In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, d.h. vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab**, da die einschlägigen Glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Zu § 58 Abs. 3 GSpG:

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). **Im Zusammenhang mit den Einwendungen der Bf., dass Poker im Zeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 nicht den Glücksspielabgaben unterliegt, sind folgende Textstellen relevant:**

„2.1.3. Nach § 58 Abs. 3 GSpG genügt es, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß §58 Abs3 GSpG mit jenem in §1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß §58 Abs3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:

Preisausschreiben iSd §58 Abs3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. **Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können** (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – §15 Abs1 Z6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). **Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung**

zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“

Zu Wettgebühren (Onlinewetten):

Im Zusammenhang mit den Einwendungen der Bf. gegen die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ in § 57 Abs. 2 GSpG, die – im Wesentlichen – mit den entsprechenden Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG gleichlautend ist, ist die folgende Judikatur richtungsweisend:

- Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11: Etliche **Anbieter von (Sport)Wetten und Glücksspielen im Internet** stellten Individualanträge an den Verfassungsgerichtshof, in welchen sie begehrten, im Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes mit den Wortfolgen „*Teilnahme vom Inland aus*“ als verfassungswidrig aufzuheben. Als Begründung gaben die Antragsteller an, es sei technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Auf Grund der angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen müssten sie Abgaben selbst bemessen und entrichten, wobei ihnen bei Unterlassung finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohten.

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

- Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von Onlinewetten, die von einer im Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab. Als Begründung gab der Verfassungsgerichtshof an, dass nach den Beschwerdebehauptungen diese Rechtsverletzungen zum erheblichen Teil nur die Folge einer allenfalls grob unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären. Spezifische Verfassungsrechtliche Überlegungen wären zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob § 184 BAO rechtsrichtig angewendet worden sei, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen

Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

- In der Sukzessivbeschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 an den Verwaltungsgerichtshof wurde angeregt, der Verwaltungsgerichtshof möge gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG in Bezug auf § 33 TP 17 Abs. 2 idF GSpG-Novelle 2008 BGBl. I 54/2010, letzter Teilsatz „....oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“ beim Verfassungsgerichtshof den Antrag stellen, das Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten. **Der Verwaltungsgerichtshof griff diese Anregung nicht auf und stellte beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle.**

- Der Verfassungsgerichtshof lehnte auch in vergleichbaren Fällen von Wettgebühren die Behandlung der Beschwerde ab (z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der Verfassungsgerichtshof in etlichen Ablehnungsbeschlüssen feststellte, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Weder bei den Wettgebühren, noch bei den Glücksspielabgaben nahm der Verfassungsgerichtshof die Beschwerden betreffend „Teilnahme vom Inland aus“ in Behandlung. (Wettgebühren: z.B. VfGH 13.3.2013, B 200/13; VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; Glücksspielabgaben: VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG und Wettgebühren iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 GebG (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

10.2. Die Glücksspielabgabenpflicht von Poker im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014

Nach Ansicht der Bf. sei Poker vor allem für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 kein Glücksspiel, weil der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013,

G 90/2012 in diesem Zeitraum das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages aufgehoben habe. Durch die Streichung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG sei die Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG eingeschränkt worden, denn die Intention des Verfassungsgerichtshofes sei gewesen, Poker generell aus dem Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes auszunehmen. Da die Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GSpG für Poker an den Begriff der Ausspielung gemäß § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterie) anknüpfe, und die Ausspielung an den Begriff des Glücksspiels, falle keine Glücksspielabgabe an.

Bemerkt wird, dass sich mit dieser Frage das BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014 – zwar zu § 57 Abs. 1 GSpG, was aber keinen Unterschied ausmacht - bereits sehr ausführlich beschäftigt hat.

10.2.1. Poker als Glücksspiel

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat deziert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041, dass die durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffene Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker klar und eindeutig ist. **Laut VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 15 ist Poker bereits aufgrund der beispielhaften Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG ein Glücksspiel.**

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud* UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und *Texas Hold'em Poker* UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr, da bei diesen Kartenspielen der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung abhängt (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 § 1270-1272 Rz 49 und 53). Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass *Texas Hold'em Poker* sowohl als *Cashgame* sowie als Pokerturnier den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegt: **Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist.** Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienten“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte.

10.2.2. Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012

Nach Ansicht der Bf. hat die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe, da diese für den Zeitraum, in der das Wort „Poker“ gestrichen war, mangels Rechtsgrundlage nicht erhoben werden kann. Das

ergäbe sich aus dem Begriff „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG, der über § 2 GSpG auf § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG verweise, bzw. § 57 Abs. 2 GSpG auf die Elektronischen Lotterien iSd § 12a GSpG.

Die Vorgeschichte war, dass mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. I 2010/73 eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen wurde. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. (Strejcek in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 35, 36). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen, **doch der Verfassungsgerichtshof** **hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. ... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.“**

Die maßgeblichen Stellen VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua lauten folgendermaßen:

„2.2.2. Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in §1 Abs2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von "klassischen" Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber u.a. das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit letztlich eine Erleichterung für den Rechtsanwender. Im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes sollten künftig gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft der in diesen Katalog beispielhaft aufgenommenen Spiele vermieden werden (RV 658 BlgNR XXIV. GP, 5). Für die Einbeziehung des Pokerspiels in die Aufzählung des §1 Abs2 GSpG berufen sich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ohne nähere Begründung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 2005, 2000/17/0201.

2.2.3. In diesem Erkenntnis qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof – gestützt auf ein vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien eingeholtes Sachverständigungsgutachten – drei Arten des Pokerspiels, nämlich die Spiele "7 Card Stud Poker", "Texas Hold’Em" und "5 Card Draw" als Glücksspiele.

....

2.2.4. Der Gesetzgeber legt seiner Entscheidung der Einordnung des Pokerspiels als Glücksspiel dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde. Bei der Beurteilung der Sachlichkeit dieser Einordnung ist von der Prämissee auszugehen, dass Glücksspiele Spiele sind, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis iSd §1 Abs1 GSpG "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs2 GSpG).

2.2.5. Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur (statt vieler Rock/Fiedler, Die Empirie des Online-Pokers – Bestimmung des Geschicklichkeitsanteils anhand der kritischen Wiederholungshäufigkeit, ZfWG 2008, 412 ff.) dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.

....

2.4. Soweit die antragstellenden Gesellschaften geltend machen, dass §22 GSpG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt, sind sie jedoch im Recht.

2.4.1. §22 iVm §1 GSpG begrenzt die Zahl der nach dieser Bestimmung zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige (zusätzlich zu jenen nach §21 GSpG). Das bedeutet, dass die Bestimmung im Ergebnis eine Monopolisierung des Marktes spezialisierter Anbieter des Pokerspiels und damit erhebliche nachteilige Folgen für jene Personen herbeiführt, die bis 31. Dezember 2012 auf Grund einer Gewerbeberechtigung rechtmäßig Pokersalons betrieben haben, schlösse sie doch über den ersten erfolgreichen Konzessionswerber hinaus jeden anderen von der Veranstaltung des Pokerspiels aus.

....

2.5. Die antragstellenden Gesellschaften beantragen in ihrem Hauptantrag neben der Aufhebung des §22 GSpG – einschließlich der Überschrift "Pokersalon" – auch die Aufhebung des Wortes "Poker" in §1 Abs2 GSpG und des §60 Abs24 GSpG.

2.5.1. Die Grenzen der Aufhebung müssen auch in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits auch die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen erfasst werden (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003).

Nach der Aufhebung des §22 GSpG findet sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession im Glücksspielgesetz, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten wäre. Im Hinblick darauf sowie vor dem Hintergrund des unter Pkt. 2.4. geschilderten Regelungszusammenhangs ist daher offensichtlich, dass das von den antragstellenden Gesellschaften ebenfalls angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition des §1 Abs2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des §22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung

für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Schließlich besteht auch ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des §22 GSpG und der Übergangsbestimmung des §60 Abs24 GSpG, die ausschließlich auf die Veranstaltung des Pokerspiels bis zum 31. Dezember 2012 bezogen ist.

2.5.2. Das Wort "Poker," in §1 Abs2 GSpG und die angefochtene Bestimmung des §60 Abs24 GSpG sind daher wegen untrennbaren Zusammenhangs mit §22 GSpG aufzuheben, weshalb auf die übrigen gegen §60 Abs24 GSpG vorgebrachten Bedenken nicht mehr einzugehen ist.“

Mit dem Erkenntnis **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua wurden die Vorschriften über nur einen (1) konzessionierten Pokersalon und die Übergangsvorschrift aufgehoben, sodass dann wenn die Pokersalonkonzession an einen von mehreren Anbietern erfolgt, die anderen nicht von „heute auf morgen“ ihren Betrieb hätten einstellen müssen (Zusammenhang mit dem Individualantrag, der zu VfGH 30.06.2012 G51/11 führte) und es sollte einer Pokeranbieterin, die eine größere Zahl von Spielstätten hat, dann aber nur einen konzessionierten Pokersalon zu betreiben, nicht zum Nachteil gereichen.

Das bedeutet für die Bf., dass der Verfassungsgerichtshof jedenfalls keinen Ausspruch getätigt hat, dass mit der Aufhebung des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, dafür auch die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG entfällt.

10.2.3. Poker als Glücksspiel iSd Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG

Nach Ansicht der Bf. ergäbe sich aus der Begründung des Erkenntnisses **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua., dass die Nennung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG keine demonstrative Aufzählung war, sondern auch für die Subsumtion von Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG konstitutiv war.

Es gibt, abgesehen von BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014, eine weitere Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015, die diese Meinung nicht teilt:

„Es ist zunächst klarstellend festzuhalten, dass das Wort "Poker" lediglich im Geltungszeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 zufolge obigen VfGH-Erkenntnisses nicht mehr unter der Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG ausdrücklich als Glücksspiel aufgeführt war (GSpG idF BGBl. I Nr. 167/2013) Hinzu kommt, dass es sich im Hinblick auf die gesetzliche Formulierung "insbesondere" in § 1 Abs. 2 GSpG eindeutig erkenntlich um eine bloß demonstrative (beispielsweise) Aufzählung einiger gängiger Glücksspielarten handelt (vgl. zB VfGH 30.6.2012, G 51/11). Selbst dann, wenn also Poker im Streitzeitraum nicht explizit in dieser Aufzählung genannt wäre, stünde dennoch einer Qualifizierung von Poker als Glücksspiel nichts entgegen.“

Diese Ansicht lässt sich aus **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua., durchaus gewinnen.

Der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat das Wort Poker aufgehoben, um einer Anbieterin zu ermöglichen in die Pokersalonkonzession zu kommen, nach Punkt 2.5.1. des Erkenntnisses sollte nach der Aufhebung dieser Bestimmungen der verbleibende

Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommen. In der Presseinformation vom 26. Juli 2013 zu diesem Erkenntnis stellte der Verfassungsgerichtshof klar, dass die Bestimmungen zur Ausschreibung der Pokersalonkonzession und zur Übergangsfrist als verfassungswidrig aufgehoben werden und aus verfahrenstechnischen Gründen damit auch die Definition des Pokern als Glücksspiel fällt, „wobei, wie gesagt, der Verfassungsgerichtshof dagegen für sich genommen keine Bedenken hat. **Bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber gelten für den Betrieb von Pokersalons wieder jene Voraussetzungen wie vor dem neuen Glücksspielgesetz .**“ Gegenüber dem Beschwerdevorbringen hat der Verfassungsgerichtshof jedenfalls nicht ausgesprochen, dass bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber keine Glücksspielabgabe für Kartenpokerspiel anfällt. Es geht um die Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Pokersalonkonzession, der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat entschieden, dass "keine Unsachlichkeit der Einordnung von Poker als Glücksspiel" vorliegt, jedoch eine "Unsachlichkeit der Neuregelung über die Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige". Auch wenn für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 Poker nicht in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG enthalten ist, so gilt das Kartenpokerspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG – wie vor „dem neuen § 1 GSpG“ - als Glücksspiel. Die Auslegung der Bf., dass Poker in diesem Zeitraum generell, d.h. insbesondere abgabenrechtlich nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt, hätte daher auch zur Folge, dass konzessionierte und nichtkonzessionierte Anbieter von Poker im Lebendspiel und Onlinepoker, wenn sie in diesem Zeitraum Kartenpokerspiel angeboten haben, keine Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie keine Glücksspielabgaben zu entrichten hätten.

Das bedeutet für die Glücksspielabgaben, dass die Grundnorm, ob ein Glücksspiel iSd GSpG vorliegt oder nicht, § 1 Abs. 1 GSpG ist. § 1 Abs. 2 GSpG enthält lediglich eine demonstrative Aufzählung. Dazu kommt folgendes: Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357/12 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, in der es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010 (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung) ging, ab. Der Verfassungsgerichtshof begründete seinen Beschluss, dass die Frage, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, für die Lösung des vorliegenden Falles ohne Bedeutung ist, weil § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) – gestützt auf die Abgabenerhebungskompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 – lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – **unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen** – anknüpft.

Dass mit dem Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua, nicht die Glücksspielabgabenpflicht beseitigt wurde, ergibt sich auch daraus, dass mit den zeitlich nachfolgenden Beschlüssen VfGH 10.12.2014, E 1787/2014 E 1788/2014 die Behandlung

der Beschwerden betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 1 Abs. 1 GSpG abgelehnt wurden.

Die Widerlegung der Ansicht, dass Poker wegen der Aufhebung durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. nicht der Glücksspielabgabe unterliegt, ergibt sich einerseits aus dem Verweis der Bf. auf den Rechtsweg hinsichtlich der Glücksspielabgaben in VfGH 30.06.2012 G 51/11 und andererseits aus VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. *Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.“* Und weiters aus dem Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12, dass § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen, anknüpft.

Die demonstrative Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG erfolgte erst durch GSpG-Novelle BGBl. I 2010/54, doch bereits vor dieser Novelle wurde für Zwecke der Rechtsgeschäftsgebühren das Kartenpokerspiel in seinen Varianten als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG zugeordnet.

Laut Kohl, das österreichische Glücksspielmonopol, 12 mag die „monopolistische Struktur des Glücksspielrechts auf den ersten Blick zu der Annahme verleiten, es existiere eine übersichtliche und klar abgegrenzte Rechtslage. Wie schon die historische Aufarbeitung des Glücksspielrechtes zeigte, ist jedoch das Gegenteil der Fall. Damals wie heute ist dieser Rechtsbereich mit unterschiedlichen Zielsetzungen geprägt.“ Zentral ist zwar das Recht zur Durchführung von Glücksspiel beim Bund, aber darüber hinaus besteht eine Vielzahl weiterer **glücksspielrechtlicher Bestimmungen, die aus verschiedensten Rechtsdisziplinen, wie zB dem Steuerrecht stammen.**

Die „Verkehrsteuerpflichtigkeit“ des Pokerspiels war bis 1.1.2011 nicht im Glücksspielgesetz geregelt, sondern in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, und in § 28 Abs. 3 GebG war auch definiert, wer Veranstalter war. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG verwies definitiv im Klammerausdruck auf § 1 Abs. 1 GSpG. Die Frage in den Rechtsgeschäftsgebührenverfahren war nicht, ob Poker dem ordnungspolitischen Regime des Glücksspielgesetzes unterliegt, sondern ob es ein zumindest vorwiegend vom Zufall abhängiges Glücksspiel ist, weil nur ein solches diesen Glücksvertragsgebühren unterlag (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02). In Punkt 4. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 21. Absatz letzter Satz heißt es: „*Da § 1 GSpG und § 168 StGB in bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann zur Auslegung des § 1 GSpG die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.*“ Die rechtliche Beurteilung unter Punkt 18. lautete auch, dass diese Glücksspiele den Gebührentatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen. **Rein gebührenrechtlich - das wurde durch den Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12 bestätigt - war die Frage des Kartenpokerspiels im Zusammenhang mit den §§ 2 und 3 GSpG nicht relevant.** Es

ging nur um die Vergebührung des Abschlusses bestimmter Glücksspielverträge, für die die Glücksspieleigenschaft iSd § 1 Abs. 1 GSpG Auslösemoment war. (zB UFS 5.4.2007, RV/1662-W/06).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind keine „neue“ Steuer, sondern „neu geregelt“. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wird in den Materialien einerseits als **allgemeine Abgabe auf Ausspielungen** bezeichnet, andererseits soll sie ab 1.1.2011 die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen (zB UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt, wenn die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wiederholt - unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“. Das Erkenntnis BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 betont, dass die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG „verweisen“. § 57 GSpG besteuert „Ausspielungen“, die zweifelsohne im Licht der §§ 1 und 2 GSpG **auszulegen sind**, aber ohne den ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes bestehen könnten. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „*mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“ In § 57 Abs. 1 GSpG steht nicht „Ausspielungen gemäß § 2 GSpG“, sondern nur „Ausspielungen“.

Der Begriff der „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG deckt sich nicht mit § 2 GSpG gesamt. Das ist auch nicht notwendig, denn „*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat.***

Dass der ordnungspolitische Aspekt des § 2 GSpG nicht in den abgabenrechtlichen Bereich übernommen wurde, zeigt sich auch darin, dass gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit sind. Gäbe es § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG nicht, würden die als Ausnahmen vom Glücksspielmonopol genannten Glücksspiele/Ausspielungen glücksspielabgabenpflichtig sein. Z.B. unterliegen gemäß § 4 Abs. 6 GSpG Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib („Wirtshauspoker“) nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes. Hätte der Glückspielabgabengesetzgeber der „Ausspielung“ in § 57 ff GSpG den ordnungspolitischen Aspekt zugedacht, müsste er die „Ausnahmen vom Monopol“ nicht ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreien. Es ist anzunehmen, dass in einem solchen Fall als Gesetztext gewählt worden

wäre: „Ausspielungen iSd § 2 GSpG iVm § 1 GSpG“, dann wären wahrscheinlich die Ausnahmen vom Monopol „automatisch“ von der Glücksspielabgabe befreit gewesen. Auch § 58 GSpG, insbesondere § 58 Abs. 3 GSpG, zeigt, dass der Glücksspielabgabenbesteuerung nicht der ordnungspolitische Ausspielungsbegriff in seinem vollen Gehalt des § 2 iVm § 3 GSpG, sondern der rechtsgeschäftliche Gehalt des § 2 iVm § 1 GSpG zugrundegelegt wurde.

Dafür lassen sich auch in den Vorgängerbestimmungen § 33 TP 17 Abs. Z 7 und 8 GebG Beispiele finden.

Das Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. ist daher dahingehend zu verstehen, dass mit dem „*Regime des Glücksspielgesetzes*“ entsprechend der ordnungspolitische Teil zu verstehen ist und so wie § 33 TP 17 GebG auch § 57ff GSpG lediglich an die in den §§ 1 und 2 GSpG genannten „Ausspielungen“, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen anknüpfen. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12). Aus Sicht der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG hat daher die Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG demonstrativen Charakter. Glücksspielabgabenrechtlich ist das Kartenpokerspiel als Abschluss des Rechtsgeschäftes Spiel in der Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG zu verorten.

Den Glücksspielabgaben liegt daher nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel; dafür spricht auch die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG.

Das heißt, besteuert wird der Abschluss des Glücksvertrages Spiel (iSd § 1272 ABGB)

- wenn das Ergebnis zumindest vorwiegend vom Zufall abhängig ist,
- wenn es iSd § 2 GSpG entgeltlich ist und
- ohne monopolrechtliche Konsequenzen.

Für Zwecke des abgabenrechtlichen Teiles des Glücksspielgesetzes und hier der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG wird daher nicht von einem monopolmäßigen Begriff des Glücksspiels ausgegangen, sondern vom Abschluss des Rechtsgeschäftes, auf dem zweifelsohne auch der ordnungspolitische Teil aufbaut. (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

Für § 57 Abs. 2 GSpG gilt das Gesagte ebenfalls. Die Bf., ist daher mit ihrem Onlinepokerangebot, an dem im Zeitraum 2.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabenpflichtig.

10.3. „Teilnahme vom Inland aus“

Der Wortfolge in § 57 Abs. 2 GSpG „*Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“ ist zu entnehmen, dass der Spielvertrag nicht im Inland abgeschlossen werden muss, es genügt, wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält.

Vorweg wird bemerkt, dass die Bf. keinen Zweifel daran hegt, dass die Teilnahme vom Inland aus an den physischen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme anknüpft. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012).

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde vor, der VwGH habe in seinem Erkenntnis 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zugänglich ist, sondern als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen ist, bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Dabei sei der Verwaltungsgerichtshof von zwei Indizien ausgegangen, nämlich von der Wohnadresse des Spielteilnehmers bzw. der Registrierung mit einer inländischen IP-Adresse. Daraus könne das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass ein (1) Indiz genüge, es bedarf vielmehr mehrerer Indizien, um eine derart stabile Ausgangsbasis zu schaffen, dass mit ausreichender Eindeutigkeit auf die Haupttatsache geschlossen werden könne. Die Spielteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen teilnehmen, es seien auch Auslandaufenthalte von Spielteilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse zu berücksichtigen. Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Spielteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel zu. Die Frage des Spielteilnehmers über den momentanen Ort der Teilnahme würde Sachlichkeitsbedenken aufwerfen, da das Entstehen der Steuerschuld ohne Überprüfungsmöglichkeit vom Ermessen einer dritten Person abhängig gemacht würde.

Die Bf. hat in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 auf den Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 verwiesen, in welchem eine Befassung mit der verfahrensrechtlichen Frage stattfindet, dass für die Teilnahme vom Inland aus gemäß § 57 Abs. 2 GSpG ein Beweismaß der hohen Wahrscheinlichkeit und Beweisabsenkungen für bestimmte Fälle zu verlangen sei.

Dazu ist zu sagen:

Nach dem Auftrag des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen, welche Wetten im

Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind

- sowohl die **Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift**
- als auch die **Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse"** ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg.

Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258).

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

Das Bundesfinanzgericht entschied im fortgesetzten Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 folgendes (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 anhängig VfGH E 2251/2017): „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss. (vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel , Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 29). Das gilt sowohl für Online- als auch für Offlinewetten. **Es weiß sowohl die Bf. selbst, als auch der Wettteilnehmer selbst, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Zweifel über ihren/seinen geografischen Verweilort im Steuerauslösemoment hat weder die Bf. noch der Wettteilnehmer.** Da die Teilnahme vom Inland aus gegenüber dem Abschluss des Wettvertrages im Inland der weitere Tatbestand ist, gelten diese Grundsätze auch für den Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland, auch hier wissen die Vertragsteile jeweils, an welchem geografischen Ort sie sich gerade aufhalten. (z.B. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012). Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass damit für die Vertragsteilnehmer am Rechtsgeschäft Wette, die Bf. und den Wettteilnehmer, in irgendeiner Weise unklar ist, an welchem geografischen Ort sie sich zum Vertragsabschlusszeitpunkt gerade befinden. Der Bf. muss entgegengehalten werden, dass der Gesetzestext geradezu „glasklar“ ist.

Von diesem völlig eindeutigen Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist etwas anderes zu unterscheiden, nämlich dass die Bf. Selbstberechnnerin dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist und es bei ihr für sie nach ihren Angaben schwer feststellbar ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Tatsächlich weiß auch in diesen Fällen die Bf., von wo aus sie selbst teilgenommen hat und auch der Wettteilnehmer selbst weiß, von wo aus er teilgenommen hat. Auch diese Frage, die mit der Person der Bf. **als Selbstberechnungsverpflichtete und nicht als Steuerschuldnerin** zusammenhängt, wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da 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.

Mittlerweile hat das BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015 zu Onlinewetten wie BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 entschieden.

Für die Onlineglücksspielsache der Bf. ergibt sich daraus folgendes:

Zum Vorliegen einer Glücksspielabgabepflichtigen Ausspielung gemäß § 57 GSpG genügt es, dass die Teilnahme daran vom Inland aus erfolgt, d.h. die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13). Ist der Steuertatbestand einmal verwirklicht, ist die Bf. verpflichtet, gemäß § 59 Abs. 3 GSpG die Glücksspielabgaben jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Das weitere in diesem Zusammenhang zur Wettgebühr Gesagte gilt auch hier. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 anhängig VfGH E 2251/2017; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, anhängig VfGH E 3389/2017).

Die vorgebrachte Argumentation vermischt die Erfüllung des Tatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“, - da beide Spielvertragsteile wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen, - mit ihrer Verpflichtung zur Selbstberechnung, - bei der es für die onlineglücksspieleanbietende Unternehmung maßgeblich ist, zu wissen, an welchem geografischen Ort sich der Spielteilnehmer gerade befand, als er den Spielvertrag mit ihr abschloss.

Da die Bf. die Spieleinsätze nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift bekanntgab, ist diese ein Indiz dafür, dass sich in diesen Fällen der Spielteilnehmer im Inland befunden hat. Von der Bf. wurden bis dato keine konkreten, diesem Beweisergebnis entgegenstehenden Indizien angeführt. Dass generell IP-Adressen nicht mit Sicherheit einem geografischen Ort zugewiesen werden können, ist kein konkretes, diesem Beweisergebnis entgegenstehendes Indiz. Wenn die Bf. vorbringt, oft seien sich die Spielteilnehmer selbst nicht mehr bewusst, dass sie sich auf österreichischem Territorium befänden, wie das beispielsweise bei Sportlern beim Skifahren oder Wandern der Fall sein kann, so ist ihr zu entgegnen, dass die Anzahl der Sportler, die in unübersichtlichen Grenzregionen bei Skitouren an Onlineglücksspiel teilnehmen, sicherlich eine vernachlässigbare Größe ist.

Es sei denn, die Bf. bringt einen konkreten Einzelfall vor. Und zum konkreten Einzelfall gab die Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 an, dass sie im Zeitpunkt des Spiels zwar feststellen könne, dass der Spielteilnehmer mit einer in- oder ausländischen IP-Adresse daran teilnehme, doch retrospektiv sei eine diesbezügliche

Darstellung in Papierform der Bf. nicht möglich. Sie könne nicht sagen, „*Herr XY nimmt an einem bestimmten Tag mit einem bestimmten Einsatz teil*“.

Wenn die Bf. meint, sie kenne den tatsächlichen Aufenthaltsort des Spielteilnehmers zum Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel nicht, ist ihr zu entgegnen, **dass sie es selbst in der Hand hat, den Spielteilnehmer entsprechende Informationen vor der jeweils konkreten Teilnahme an der Ausspielung abzuverlangen**. Diese Angaben kann sie in der Folge als weiteres Indiz werten, das für oder gegen die Erfüllung des Tatbestandes spricht. Dem dagegen erhobenen Argument, niemand könne die Richtigkeit derartiger Angaben überprüfen, ist zu entgegnen, dass es im Abgabenrecht zahlreiche Situationen gibt, bei denen die Feststellung des Bestehens einer Abgabenschuld von den Angaben Dritter abhängig ist, deren Richtigkeit weder die Behörde noch der (potentielle) Abgabenschuldner verlässlich feststellen können. Wie das Bundesfinanzgericht BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 (anhängig VfGH E 2913/2017) darlegte, wird etwa gem. Art. 77 Abs. 3 erster Satz der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) ein Spediteur, der als indirekter Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, selbst dann zum Zollschuldner, wenn er keine Kenntnis davon hat, dass die vom Vertretenen erhaltenen Angaben unrichtig sind, wie das nachstehende Beispiel zeigt: *"Eine Privatperson erwirbt eine Ware von einem [EU-ausländischen] Verkäufer. Dieser versendet das Wirtschaftsgut per Schnelldienst nach Wien. Auch hier kann die Behörde nicht verlässlich feststellen, ob im Zuge der Abgabe der Zollanmeldung durch den Schnelldienst als Zollanmelder ein zollschuldauslösender Tatbestand erfüllt wird. Der Schnelldienstleister wird selbst dann zum Zollschuldner, wenn er in Unkenntnis über den wahren Zollwert von einer Zollfreiheit wegen Geringfügigkeit ausgeht (und eine entsprechende Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ohne Entrichtung von Eingangsabgaben abgibt) und der tatsächliche (vom Versender – aus welchen Gründen auch immer – nicht zutreffend angegebene) entscheidungsmaßgebliche Wert der Sendung jedoch viel höher ist."*

Der von der Bf. zitierte Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 befasst sich sehr ausführlich mit der Frage der Beweisbarkeit der Teilnahme des Spielteilnehmers vom Inland aus beim Onlineglücksspiel. Der Artikel geht unter anderem davon aus, dass sich § 57 Abs. 2 GSpG deutlich von jenen Konstellationen, in denen ein Aufklärungsdefizit aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen resultiert, unterscheidet. Dies deshalb, weil die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich nicht in der Wissens- und Einflusssphäre des Abgabepflichtigen abgespielt hat. Der Abgabepflichtige hat über das Bestehen der abgabenrechtlich relevanten Tatsache genauso wenig (sichere) Kenntnis wie die Abgabenbehörde.

Das Bundesfinanzgericht stellt zur Untersuchung, ob Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich weder in der Wissens- und Einflusssphäre des Abgabepflichtigen noch des Finanzamtes abgespielt hat, den vorliegenden Sachverhalt gegenüber. Im gegenständlichen Fall hat nämlich die Bf. von den Spielteilnehmern eine Fülle an

Informationen anzugeben gefordert, bevor diese die von der Bf. angebotenen Glücksspiele spielen können:

Erstens hat die Bf. zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind, jedenfalls nicht.

Zweitens ist dem Vorbringen der Bf. zu entnehmen, dass sie sehr wohl die IP-Adresse zum Zeitpunkt der Teilnahme des Spiels zuordnen kann und verwaltet. Die Abgabenbehörde hingegen verwaltet nicht die IP-Adressen der Spielteilnehmer. Die Bf. brachte vor, dass eine Darstellung in Papierform aus systemtechnischen Gründen bei ihr jedenfalls nicht möglich sei, bzw. dass eine Speicherung der IP-Adressen datenschutzrechtliche Probleme aufwerfe.

Drittens: Die Bf. hätte, die beiden anderen Anknüpfungspunkte für die Teilnahme vom Inland aus unterstützend, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Nach Ansicht der Bf. würde die Befragung des Spielteilnehmers über den momentanen Ort der Teilnahme Sachlichkeitsbedenken aufwerfen, da das Entstehen der Steuerschuld ohne Überprüfungsmöglichkeit vom Ermessen einer dritten Person abhängig gemacht würde. Wie im Erkenntnis BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015 ausführlich dargestellt, gibt es aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes mehrere Möglichkeiten, „*um zu den geforderten Informationen zu kommen. Einer der verschiedenen denkbaren Lösungsansätze wäre etwa, dass die Bf. an ihre in Österreich registrierten Kunden die Frage richtet, von welchem Land aus sie zu einem bestimmten Zeitpunkt am Glücksspiel teilgenommen haben. Diese Frage könnte in die „Know Your Customer“-Verfahren der Bf. eingebettet werden. Als Anreiz für die Beantwortung könnten z.B. Boni in Aussicht gestellt werden.*“ Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel der Bf. gerade befand.

Stellt man daher den vorliegenden Fall dem Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 gegenüber, zeigt sich, dass die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich jedenfalls bei Weitem mehr in der Wissens- und Einflusssphäre der Bf. abgespielt hat, als in der des Finanzamtes.

Die Bf. ist zur Selbstberechnung verpflichtet, da es sich gemäß § 59 Abs. 3 GSpg iVm § 201 Abs. 1 BAO um eine angeordnete Selbstberechnung handelt. Nach ihrem Beschwerdevorbringen sei es ihr aufgrund der IP-Adressen nicht möglich, festzustellen, von wo aus der Spielteilnehmer an der Ausspielung teilgenommen hat. Für diese Fälle wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Wenn Stoll beim Indizienbeweis als „**„von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“** spricht (Stoll, BAO II

1760), so sind die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländischen IP-Adresse die beiden Pfeile die auf einen Punkt zeigen, nämlich die Teilnahme vom Inland aus. Nach der Diktion des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 genügt es, wenn eines der beiden Indizien vorliegt. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers als richtig erweist. Der Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335, den die Bf. zur Unterstützung ihres Vorbringens heranzog, war nicht geeignet eine andere Rechtsansicht herbeizuführen.

10.4. Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 und Art 140 Abs. 1 Z 1 iVm Art. 135 Abs. 4 und Art. 89 B-VG die Kompetenz, bei verfassungsrechtlichen Bedenken im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Normenprüfung zu stellen. (*Unger*, Die neuen verfassungsrechtlichen Kompetenzen des BFG, BFGjournal 2014, 254). 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. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen. (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Beschwerdeführer auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen. (vgl. BFG 05.09.2016, RV/7103975/2016 zur Werbeabgabe; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 zur Glücksspielabgabe).

Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken

im Einzelnen darzulegen. Dieses Erfordernis ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden, d.h. mit welchen Verfassungsbestimmungen die bekämpfte Gesetzesstelle in Widerspruch steht und welche Gründe für diese Annahme sprechen, sowie die Abgrenzung des Aufhebungsumfangs. (z.B. VfGH 24.11.2016, G 120/2016 zur Glücksspielabgabe; BFG 18.9.2014, RS/7100139/2014; *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 350).

Die Bf. fühlt sich durch die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ beschwert. Sie führt an, dass diese Gesetzesstelle infolge ihrer Unbestimmtheit gegen das Legalitätsprinzip verstöße und auf ihre Gleichheitskonformität überprüft werden müsste (Verletzung des Gleichheitssatzes). Diese greife damit in die Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG ein.

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

Der Verfassungsgerichtshof wendet idR Art. 5 StGG an und geht damit unausgesprochen davon aus, dass die beiden Garantien im Wesentlichen deckungsgleich sind. Das Eigentumsrecht umfasst auch das Recht Verträge abzuschließen. Bei den möglichen Eingriffen in das Eigentum unterscheidet die Judikatur zwischen Enteignung und Eigentumsbeschränkung. (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1477, 1478, 1479). Eigentumsbeschränkungen sind Vermögensbelastungen wie Vorschreibung von Steuern und sonstigen Abgaben, von Geldstrafen, von Abschleppkosten; ein gesetzlicher Abschlusszwang greift in dieses Recht ebenso ein, wie die Verhinderung eines Vertragsabschlusses oä durch Gesetz. (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1484). Die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben ist durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt. (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006), Rz 390ff). Nach der Rechtsprechung ist eine Eigentumsbeschränkung dann zulässig, wenn die Regelung nicht den Wesensgehalt des Grundrechtes berührt oder in anderer Weise gegen einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist. (*Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Gesichtspunkten, die Bedenken müssen konkret dargelegt werden, ein geäußertes Unbehagen an der Gesetzesstelle genügt nicht. (vgl. BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015). **Der Verfassungsgerichtshof kann nur Gesetzesbestimmungen aufheben, aber keine neuen Normen schaffen, weshalb ein Vorbringen, das auf Alternativlösungen („klarere Regelungen“ in anderen Mitgliedsstaaten, z.B. Ansässigkeit bei der englischen Fernglücksspielabgabe) abzielt, unbeachtlich ist** (vgl. BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016; BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015).

Die Vorschrift des § 57 Abs. 2 GSpG „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“ wird für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten. Die Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ist keine „Einzelerscheinung“ im Gebührengesetz und im Glücksspielgesetz, wie das die Bf. darstellte. Diese Wortfolge kommt auch in § 48 Abs. 3a und 3b Börsegesetz vor. Der Glücksspielabgabegenstand wird klar normiert, die allenfalls auf der Ebene der Vollziehung bestehenden Schwierigkeiten machen die bestimmte Norm nicht zu einer unbestimmten Norm (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015).

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 brachte die Bf. unter Verweis auf den Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 vor, dass diese verfahrensrechtliche Frage - für die Teilnahme vom Inland aus gemäß § 57 Abs. 2 GSpG sei ein Beweismaß der hohen Wahrscheinlichkeit und Beweisabsenkungen für bestimmte Fälle zu verlangen - gegenüber den früheren Verfahren (die Bf. dürfte sich auf den Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11, der Initiativanträge auf Aufhebung der strittigen Wortfolge in § 57 Abs. 2 GSpG und in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG zurückwies, den Ablehnungsbeschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13, und dass der Verwaltungsgerichtsgerichtshof die Anregung auf Normprüfung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen, nicht aufgegriffen hat, siehe VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, beziehen) eine Neuerung sei, die einen Normprüfungsantrag rechtfertige.

Die Bf. führte aber nicht aus, inwieweit die verfahrensrechtliche Frage zum Indizienbeweis in Bezug zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ nun eine Verfassungswidrigkeit aufwerfen könnte. Auch aus dem Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 lässt sich eine solche nicht ableiten, sondern stellt dieser eher Überlegungen zur Beweisbarkeit im konkreten Einzelfall an. Und zum konkreten Einzelfall gab die Bf. an, dass sie im Zeitpunkt des Spiels zwar feststellen könne, dass der Spielteilnehmer mit einer in- oder ausländischen IP-Adresse daran teilnehme, doch retrospektiv sei eine diesbezügliche Darstellung in Papierform der Bf. nicht möglich.

Wie von der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 angesprochen, sieht das Bundesfinanzgericht darin, dass die englische Fernglücksspielabgabe an die Ansässigkeit anknüpft, die Glücksspielabgabe hingegen an die Teilnahme vom Inland aus, ebenfalls keine Verfassungswidrigkeit. Wie die Bf. ausführte, sei die Ansässigkeit der englischen Fernglücksspielabgabe das eindeutigere

Merkmal. Der Bf. ist jedoch zu entgegnen, dass sie in den vorliegenden Fällen nicht gegenüber dem Ansässigkeitsanknüpfungspunkt der englischen Fernglücksspielabgabe benachteiligt ist, da sie die Selbstberechnungen nach dem Registrierungsort der Spielteilnehmer vornahm und dieser Anknüpfung in vorliegendem Erkenntnis ohnehin gefolgt wird.

Wie bereits dargestellt, hat das Bundesfinanzgericht erst jüngst in mehreren, gleichgelagerten Verfahren die Anregung, hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme aus dem Inland“ einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen. Zwischenzeitig ist der Verfassungsgerichtshof wieder mit der Frage der Verfassungskonformität dieses Tatbestandsmerkmals befasst. (dzt.: BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014 anhängig VfGH E 2251/2017; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015 anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, anhängig VfGH E 3389/2017). Das Bundesfinanzgericht hält die Vorschriften des § 57 Abs. 2 GSpG „Teilnahme vom Inland aus“ insbesondere auch im Hinblick auf die zu § 57 Abs. 2 GSpG ergangenen Ablehnungsbeschlüsse VfGH 21.11.2013, B 1116/2013 zu UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13 und VfGH 20.2.2014, B/49/2014 zu UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 für verfassungsrechtlich unbedenklich.

Die verfahrensrechtliche Frage zum Indizienbeweis in Bezug zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ betrifft Überlegungen zur Beweisbarkeit im konkreten Einzelfall, nicht aber die Verfassungswidrigkeit der fraglichen Wortfolge (mündliche Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018; *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335).

Ein Antrag auf Normenprüfung wird wegen Klarheit des normierten Steuergegenstandes und vorhandener Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht gestellt.

11. Zu den unionsrechtlichen Einwendungen der Bf.

Nach Art. 56 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) sind die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten .

Die Bf. ist eine Unternehmung mit Sitz in Malta, es liegt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor.

Die Bf. fühlt sich in Folgendem beschwert: Die Glücksspielabgabenpflicht iSd § 57 GSpG bestehe für Anbieter von Onlineglücksspielen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig seien und Glücksspiele im Internet anbieten, ohne über eine österreichische Konzession zu verfügen bzw. überhaupt verfügen zu können. Ausländische Marktteilnehmer würden daher vom österreichischen Glücksspielmarkt regulatorisch ausgeschlossen, sie müssen aber trotzdem Glücksspielabgaben entrichten. Im gegenständlichen Fall würden daher ausländische Glücksspielanbieter in ihrem

durch die Dienstleistungsfreiheit geschütztem Recht auf ungehinderte Erbringung und Entgegennahme von Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union beschränkt.

Die Bf. hat angeregt, das Bundesfinanzgericht möge ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH stellen und diesbezügliche Fragen ausgearbeitet: „ *Widerspricht die Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG, wonach die Steuerpflicht eines Glücksspielanbieters an die Teilnahme des Kunden vom Inland aus anknüpft, der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV, wenn typischerweise nur ausländische Glücksspielanbieter die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals feststellen müssen, eine sichere Feststellung der Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals der Teilnahme vom Inland aus aber weder durch den Steuerpflichtigen noch durch die Abgabenbehörde möglich ist, wobei die Nichterfüllung entsprechender Abgabepflichten aber finanzstrafrechtlich bewehrt ist.“*“

11.1. Keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV

Die Glücksspielabgabe Besteuerung Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft .

Die Bf. muss die Glücksspielabgaben deshalb entrichten, weil die Spiele tatsächlich angeboten, und daran vom Inland aus teilgenommen wurde. Da sich die Bf. tatsächlich so verhielt, als hätte sie eine Konzession, unterliegt sie auch der entsprechenden Besteuerung.

11.2. Dienstleistungsfreiheit im Vergleich mit der englischen Fernglücksspielabgabe, die laut Generalanwalt nicht der Dienstleistungsfreiheit widerspricht

Der EuGH 13.6.2017, C-591/15 entschied zwar in der Rechtssache The Queen, auf Antrag von: *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited* gegen *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Her Majesty's Treasury*, dass Art. 355 Abs. 3 AEUV in Verbindung mit Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass die Erbringung von Dienstleistungen durch in Gibraltar niedergelassene Wirtschaftsteilnehmer an im Vereinigten Königreich ansässige Personen unionsrechtlich gesehen einen innerstaatlichen Sachverhalt darstellt. In seinen **Schlussanträgen vom 19. Januar 2017 befasste sich der Generalanwalt Maciej Szpunar**, wie er es darlegt „rein

hypothetisch“ damit, ob die „Fernglücksspielabgabe“ (bzw *Onlineglücksspielabgabe*) der Dienstleistungsfreiheit widerspricht:

„Im Vereinigten Königreich gibt es sieben Glücksspielabgaben: die allgemeine Wettabgabe, die Abgabe auf Pool-Wetten, die Fernglücksspielabgabe, die Spielabgabe, die Bingo-Abgabe, die Lotterie-Abgabe und die Abgabe auf Automatenglücksspiele. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 8)

Im Jahr 2014 wurde im Vereinigten Königreich mit dem Finance Act 2014 (Finanzgesetz 2014, im Folgenden: FA 2014) die neue Steuerregelung für die Erhebung von Verbrauchsteuern auf Glücksspieldienstleistungen eingeführt. Section 154 in Teil 3 Kapitel 3 des FA 2014 definiert „Fernglücksspiel“ als ein Glücksspiel, an dem sich Personen durch Nutzung von Internet, Telefon, Fernsehen, Radio oder jeder anderen Art kommunikationserleichternder elektronischer oder sonstiger Technologie beteiligen. „Glücksspiel“ wird in Section 188(l)(a) FA 2014 als „Zufallsspiel um einen Preis“ definiert. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 10).“

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a Abs. 1 GSpG sieht – vergleichbar – vor, dass für Ausspielungen über Elektronische Lotterien, bei denen die Spielteilnahme durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt, eine Glücksspielabgabe anfällt.

Die *Gibraltar Betting and Gaming Association* (im Folgenden: GBGA), eine in Gibraltar eingetragene Gesellschaft, „wendet sich vor dem vorlegenden Gericht gegen die mit dem Finance Act 2014 eingeführte neue Steuerregelung des Vereinigten Königreichs für bestimmte Glücksspielabgaben. Sie ist nicht damit einverstanden, dass in Gibraltar ansässige Anbieter von Fernglücksspieldienstleistungen solche Dienstleistungen an im Vereinigten Königreich ansässige Personen nicht länger frei von dortiger Steuer erbringen können. Auf die entsprechenden Anbieter kämen zusätzliche Ausgaben zu (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 17).

Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Einführung der Fernglücksspielabgabe eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV darstellt. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 59).

Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts stellt sich die Situation nach Einführung der neuen Steuerregelung wie folgt dar: 1. Eine Abgabe des Vereinigten Königreichs (oder „Fernglücksspielabgabe“) wird auf die Teilnahme eines „Steuerpflichtigen“ an Fernglücksspielen von Glücksspielanbietern erhoben, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Glücksspielanbieter im Vereinigten Königreich, in Gibraltar oder anderswo in der Welt ansässig sind; 2. „Steuerpflichtiger“ ist jede im Vereinigten Königreich ansässige Person (dabei handelt es sich wiederum um „eine Person mit gewöhnlichem Aufenthaltsort im Vereinigten Königreich“ oder „eine nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete juristische Person“); 3. der Satz der Fernglücksspielabgabe im Vereinigten Königreich beträgt 15 % des Gewinns (im Sinne der Begriffsbestimmung) des Glücksspielanbieters im Bezugszeitraum; 4. die Abgabe wird von den Glücksspielanbietern entrichtet, und die Entrichtung ist eine Voraussetzung

dafür, dass sie ihre Glücksspielerlaubnis behalten; 5. die Höhe des Gewinns eines Glücksspielanbieters für einen Bemessungszeitraum in Bezug auf normales Glücksspiel errechnet sich aus der Gesamtheit der im Bemessungszeitraum an ihn gezahlten Einsätze für normales Glücksspiel abzüglich des Betrags seiner Ausgaben in Bezug auf diesen Zeitraum für Preise für solches Glücksspiel; 6. der für die Gewinnermittlung zu berücksichtigende Teil der Einnahmen und der Ausgaben des Anbieters ist buchmäßig und von anderen Einnahmen und Ausgaben des Anbieters gesondert festzustellen; 7. das Ergebnis dieser Feststellung kann als solches in eine Berechnung des Gewinns des Anbieters aus allen seinen Tätigkeiten übernommen werden; 8. bei der Feststellung und Quantifizierung dieses Ergebnisses werden Verwaltungs- oder sonstige Ausgaben (z. B. Miete und Löhne) oder die 15%-Abgabe auf den betreffenden Betrag (d. h. auf den Unterschiedsbetrag zwischen den festgelegten Einnahmen und den festgelegten Ausgaben) nicht berücksichtigt. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 64).

Entscheidend ist, dass die wesentliche Wirkung der Fernglücksspielabgabe darin bestehen, dass eine Abgabe auf einen definierten Nettogewinn aus einem bestimmten Markt festgesetzt und erhoben wird und dieser Markt und dieser Gewinn für alle Anbieter von Fernglücksspieldienstleistungen auf dem betreffenden Markt in derselben Weise festgelegt werden . (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 65).“

Auch § 57 Abs. 2 GSpG geht davon aus, dass an der „Elektronischen Lotterie“ ein Spielteilnehmer oder Anbieter von Österreich aus teilnimmt. Bemessungsgrundlage ist ebenfalls eine saldierte Größe, die Jahresbruttospieleinnahmen, der Steuersatz beträgt 40%.

„GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, die nach der neuen Steuerregelung zu entrichtenden Abgaben seien als extraterritoriale Steuern anzusehen, da mit ihnen nicht der Verbrauch oder der Verbraucher besteuert werde, sondern der Gewinn von außerhalb des Vereinigten Königreichs ansässigen Dienstleistungserbringern. Durch ihre Festsetzung auf 15 % des Bruttogewinns eines Anbieters aus Glücksspielen – oder der Nettospieleinsätze –, d. h. der gesamten von im Vereinigten Königreich ansässigen Personen stammenden Einnahmen des Anbieters abzüglich des als Gewinn an im Vereinigten Königreich ansässige Personen ausgezahlten Betrags, werde die Abgabe als ein fixer Anteil des Gesamtgewinns des Anbieters aus Glücksspielumsätzen mit im Vereinigten Königreich ansässigen Personen festgesetzt. Da der Anbieter nicht mit jedem Umsatz Gewinn erziele (weil manchmal der Spieler gewinne), könne sie nicht als Abgabe auf die Teilnahme an Glücksspielen verstanden werden. Verbraucher könnten sich ausgiebig dem Glücksspiel widmen, aber solange sie gewinnen, brauche der Anbieter keine Abgabe auf ihren Verbrauch zu entrichten. Da die Nettospieleinsätze als Gesamtbetrag über einen Zeitraum von drei Monaten errechnet würden, sei es nicht möglich, die vom Anbieter zu entrichtende Abgabe anteilig einem konkreten Konsum von Glücksspieldienstleistungen durch einen Verbraucher zuzuordnen. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 66).

Die Regierung des Vereinigten Königreichs vertritt die gegenteilige Auffassung, dass mit der neuen Steuerregelung inländische Glücksspielabgaben auferlegt würden, die ihrer Natur nach nicht diskriminierend seien. Besteuert werde eine wirtschaftliche Betätigung in Form des Konsums von Glücksspieldienstleistungen im Vereinigten Königreich durch Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland hätten, oder durch inländische juristische Personen. Die Fernglücksspielabgabe werde auf die Teilnahme eines Steuerpflichtigen an Fernglücksspielen erhoben. Der Steuerpflichtige sei der Empfänger der Glücksspieldienstleistung, auch wenn die Abgabe vom Glücksspielanbieter abzuführen sei. Die hinsichtlich dieser Teilnahme zu zahlende Abgabe werde nicht unter Heranziehung des Gewinns des Dienstanbieters errechnet, sondern vielmehr bezogen auf die aus Glücksspielen anfallenden Beträge abzüglich der als Gewinne ausbezahlten Beträge. Das bedeute, dass es sich um eine Abgabe auf die aggregierten Netto-Spieleinsätze handele. Unabhängig von der Berechnungsmethode bleibe sie eine Abgabe auf die Teilnahme an Fernglücksspielen. Deshalb handele es sich nicht um eine extraterritoriale Abgabe. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 67).

Ich halte es für terminologisch unglücklich, im Kontext des vorliegenden Falls von Extraterritorialität zu sprechen. In Ermangelung einer Harmonisierung steht es einem (Mitglied-)Staat aufgrund seiner Steuerhoheit grundsätzlich frei, einseitig zu bestimmen, wen er wo und unter welchen Voraussetzungen besteuert, was sowohl für direkte als auch für indirekte Steuern gilt. Nur in extremen Fällen, in denen kein Anknüpfungspunkt zu seiner Hoheitsgewalt feststellbar ist, kann man von einer Steuer sprechen, die aufgrund ihrer Extraterritorialität verboten ist. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 68).

Im vorliegenden Fall gibt es aber deutliche Anknüpfungspunkte zum Vereinigten Königreich. Ausgangspunkt ist der Verbrauch durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Person, wobei es sich ganz überwiegend um einen Verbrauch handelt, der materiell im Vereinigten Königreich stattfindet. Außerdem ist nach Angabe des vorlegenden Gerichts die Errichtung der Abgabe eine Voraussetzung dafür, dass der Glücksspielanbieter seine Erlaubnis behält, die Dienstleistungen Kunden im Vereinigten Königreich anbieten zu dürfen. Deshalb lässt sich kaum von einer Abgabe sprechen, die rechtswidrig ist, weil sie extraterritorial sein soll. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 69).“

Auch in § 57 Abs. 2 GSpG ist Ausgangspunkt die Teilnahme vom Inland aus, die Teilnahme vom Inland aus umfasst die Teilnahme eines Spielteilnehmers im Inland an einem Glücksspiel, das von einem Anbieter im Inland angeboten wird, sowie wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an einem Glücksspiel teilnimmt, das von einem Anbieter im Ausland angeboten wird.

Wie von der Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 angesprochen, sieht das Bundesfinanzgericht darin, dass die englische Fernglücksspielabgabe an die Ansässigkeit anknüpft, die Glücksspielabgabe hingegen an die Teilnahme vom Inland aus, keine Unionsrechtswidrigkeit. Wie in den Schlussanträgen

dezidiert festgehalten, würde eine Steuer nur dann verboten sein, wenn sie infolge Fehlens eines Anknüpfungspunktes extraterritorial wäre. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 68). Das ist die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aber nicht, da mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland besteht. Der Spielteilnehmer befindet sich zum Zeitpunkt der Teilnahme am Spiel physisch an einem geografischen Ort im Inland, er leistet seinen Einsatz dafür, dass er eine Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält. Der aus dem Glücksspielvertrag entspringende „Konsum“, die Spannung, findet im Inland statt. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 69).

„Auf die Frage, ob es sich bei der in Rede stehenden Abgabe um eine direkte oder um eine indirekte Abgabe handelt, kommt es nach meinem Dafürhalten im vorliegenden Zusammenhang nicht an. Beide werden an der Dienstleistungsfreiheit in gleicher Weise gemessen.“ (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 70).

Ort des Verbrauchs *GBGA und die Regierung von Gibraltar beanstanden, dass die in Rede stehenden Abgaben nicht auf den tatsächlichen Verbrauch im Vereinigten Königreich beschränkt seien, weil sich der Kunde, d. h. der Steuerpflichtige unter der neuen Steuerregelung, zur Zeit des Umsatzes möglicherweise nicht im Vereinigten Königreich befindet.* (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 75).

Dieses Vorbringen überzeugt mich nicht. Mir scheint geradezu, dass damit der Grundsatz, dass ein Internetumsatz immer mit einem bestimmten (Mitglied-)Staat in Verbindung gebracht werden kann und muss, auf den Kopf gestellt werden soll. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 76).

Mit anderen Worten: Nur weil das Internet die ihm innenwohnende Universalität aufweist und nur weil jemand Umsätze bewirken kann, wenn er in seinem Herkunftsmitgliedstaat körperlich nicht anwesend ist, bedeutet das nicht, dass der Verbrauch nicht in diesem Mitgliedstaat stattfindet. Ein Mitgliedstaat kann daher den Verbrauchsraum festlegen, auch wenn in manchen Fällen der Ort der körperlichen Anwesenheit des Verbrauchers und der festgelegte Verbrauchsraum auseinanderfallen. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 77).

Dies mag, wenn ein Verbraucher des Vereinigten Königreichs während einer Reise einen Verbrauch bewirkt, sogar dazu führen, dass verschiedene Staaten denselben Verbrauch besteuern. Eine derartige Doppelbesteuerung führt aber als solche, wie zu sehen sein wird, nicht zu einem Verstoß gegen Art. 56 AEUV. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 78).

.... *Demzufolge stellt die Fernglücksspielabgabe keine Beschränkung im Sinne von Art. 56 AEUV dar, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Vereinigten Königreich und für solche außerhalb des Vereinigten Königreichs gilt und nicht diskriminierend ist.* (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86).

Die österreichische Glücksspielabgabe ist demgegenüber als Verkehrsteuer konzipiert, was für den vorliegenden Fall keinen Unterschied ausmacht, denn

die Fernglücksspielabgabe wird auf die Teilnahme eines Steuerpflichtigen an Fernglücksspielen erhoben und spezifiziert nur die Teilnehmer. Jedenfalls gilt § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Inland und im Ausland.

.... *GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, dass die mit der neuen Steuerregelung auferlegten Abgaben (mittelbar) diskriminierend seien. Auch wenn diese Regelung unterschiedslos gelte, benachteilige sie Glücksspielanbieter außerhalb des Vereinigten Königreichs, einschließlich der in Gibraltar ansässigen, in besonderem Maß gegenüber Anbietern im Vereinigten Königreich, denn Anbieter in Gibraltar würden hinsichtlich ihrer Dienstleistungen an im Vereinigten Königreich ansässige Personen doppelt besteuert, während dies bei Anbietern mit Sitz im Vereinigten Königreich, die Dienstleistungen an die gleichen Verbraucher erbrachten, nicht der Fall sei* (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 91).

Diesem Vorbringen kann ich mich nicht anschließen. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 92).

Wie vom Vereinigten Königreich vorgebracht, werden mit der neuen Steuerregelung vielmehr inländische Glücksspielabgaben auferlegt, die ihrer Natur nach nicht diskriminierend sind. Auch wenn die neue Steuerregelung Dienstleistungserbringern Zusatzkosten verursacht, gilt sie doch für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt des Vereinigten Königreichs wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. Sie läuft deshalb als solche keine Gefahr, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 93).

Mir ist klar, dass der Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit dann tatsächlich verletzt wäre, wenn sich die Auferlegung einer Abgabe auf grenzüberschreitende Sachverhalte stärker auswirken würde als auf rein innerstaatliche Sachverhalte. Das ist hier aber nicht der Fall. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 94).

Vorliegend handelt es sich um keinen Fall von Diskriminierung. Die fragliche Abgabe gilt für Dienstleistungserbringer unterschiedslos, ohne Ansehung, ob sie im Vereinigten Königreich ansässig sind oder nicht. (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 95).

Auch § 57 Abs. 2 GSpG differenziert nicht, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat .

Schlussfolgerung *Ich bin deshalb der Ansicht, dass Art. 56 AEUV nationalen Besteuerungsmaßnahmen mit Merkmalen wie denen der Fernglücksspielabgaberegelung nicht entgegensteht.* (Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 97).

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspiel von inländischen und ausländischen, von konzessionierten

wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus daran teilnimmt. Die Glücksspielabgabe gilt für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86). Diese Abgaben sind darin vergleichbar der englischen Fernglücksspielabgabe, zu der in den Schlussanträgen des Generalanwaltes C-591/15 Rn 97 festgestellt wurde, dass sie nicht diskriminierend ist und deshalb keine Gefahr läuft, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im „Inland“ und für solche „außerhalb des Inlandes“ gilt. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 93).

Das Bundesfinanzgericht sieht darin, dass die englische Fernglücksspielabgabe an die Ansässigkeit anknüpft, die Glücksspielabgabe hingegen an die Teilnahme vom Inland aus, keine Unionsrechtswidrigkeit, da gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland besteht, womit die Glücksspielabgabe nicht extraterritorial ist. Die Bf. ist jedoch in den vorliegenden Fällen nicht gegenüber dem Ansässigkeitsanknüpfungspunkt der englischen Fernglücksspielabgabe benachteiligt ist, da sie die Selbstberechnungen nach dem Registrierungsort der Spielteilnehmer vornahm und dieser Anknüpfung in vorliegendem Erkenntnis ohnehin gefolgt wird.

11.3. Zum Einwand des Verstoßes der Glücksspielabgaben gegen das Mehrwertsteuersystem

Die Bf. fühlt sich darin beschwert, dass die Glücksspielabgaben die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen würden und folglich unionsrechtswidrig seien, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Die Bf. regte ein Vorabentscheidungsverfahren an und formulierte die Frage: „*Handelt es sich bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG unionsrechtlich und wirtschaftlich um eine Mehrwertsteuer, die in dieser Form dem Art. 401 der MwStSystRL widerspricht?*“

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 wurden seitens der Bf. und des Finanzamtes zu diesem Thema keine über ihr bisheriges Vorbringen hinausgehende Stellungnahmen abgegeben.

11.3.1. Mehrwertsteuersystem und Verkehrsteuern allgemein

Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: „*Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.*“

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

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

Im Fall des EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, Slg. 1992, I-2947 weist ein zusätzlicher Beitrag, den die Rechtsanwälte in Italien zu zahlen hatten, nicht den Charakter einer Mehrwertsteuer in dem beschriebene Sinn auf. Erstens stellte dieser Beitrag keine Abgabe dar, die allgemeinen Charakter hat, da diese nur Rechtsanwälte betraf und der Beitrag nicht hinsichtlich der Honorare für alle von den Rechtsanwälten erbrachten Leistungen gilt, sondern nur für die Tätigkeit bei Gericht. (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 14). Zweitens ist der Beitrag nicht immer proportional zu der Vergütung, die der Mandant für die berufliche Dienstleistung zu entrichten hat, weil in Ausnahmefällen die Bemessungsgrundlage nicht vom Preis, sondern von den Gewinnen gebildet wurde bzw. einem pauschalierten Mindestbeitrag (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 15). *Drittens wird der zusätzliche Beitrag im Unterschied zur Mehrwertsteuer nur auf einer Stufe erhoben. Tatsächlich wird er nur zu dem Zeitpunkt fällig, zu dem der Rechtsanwalt seinem Mandanten eine Rechnung ausstellt. Ausserdem gibt es dabei keine Abzugsmöglichkeit, denn der Rechtsanwalt, der der Cassa di Previdenza den seinen Mandanten in Rechnung gestellten zusätzlichen Beitrag zu zahlen hat, kann keinerlei Abzug vornehmen, der sich in irgendeiner Weise auf die Kosten für Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die er bei der Ausübung seiner Tätigkeit gebraucht hat. Dementsprechend kann auch der Mandant, wenn er mehrwertsteuerpflichtig ist, von der von ihm geschuldeten Steuer zwar die dem Anwalt gezahlte Mehrwertsteuer abziehen, aber nicht den zusätzlichen Beitrag.* (EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rn 16).

Der EuGH hat in Bezug auf nach französischem Recht auf den Erwerb von Baugrundstücken erhobene Eintragungsgebühren entschieden, dass solche Gebühren keine allgemeinen Steuern sind, da sie nur entgeltlich übereignete unbewegliche Sachen betreffen, deren Übertragung mit einer Reihe von Formalitäten verbunden ist, und somit nicht darauf abzielen, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 31 unter Verweis auf EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs *Beaulande*, Slg. 1992, I-6709, Rn 16).

Der EuGH hat sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer ausführlich damit befasst, ob diese neben der Umsatzsteuer erhoben werden kann (EuGH 27.11.2008, C-156/08, Rs *Vollkommer*), und stellte fest, dass sich aus seiner Rechtsprechung vier wesentliche Merkmale einer Mehrwertsteuer ergeben, nämlich die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 31; EuGH 11.10.2007, C-283/06 C-312/06 Rs *Kögaz ua* Rn 37; vgl. EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, Slg. 1992, I-2947). Die deutsche Grunderwerbsteuer wird nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Sie wird nur dann erhoben, wenn eine unbewegliche Sache in das Vermögen eines Erwerbers übergeht, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. Diese Steuer weist demnach auch nicht die anderen Merkmale der Mehrwertsteuer auf. (EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34).

11.3.2. Glücksspielabgaben

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft* ist es nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG den Mitgliedstaaten nicht untersagt, von derselben Bemessungsgrundlage auch noch eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele zu erheben, sofern diese Abgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat. Der Wortlaut dieses Artikels verbietet es den Mitgliedstaaten somit nicht, einen Umsatz der Mehrwertsteuer und, kumulativ, einer Sonderabgabe zu unterwerfen, die keinen Umsatzsteuercharakter hat.

Von den Glücksspielabgaben werden nicht alle Glücksverträge bzw. Glücksspiele erfasst, sondern nur Glücksspiele, bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs.

1 iVm §1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind. Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung (hier: zur Höhe des Einsatzes des Kunden der Bf.) verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Dies ist aber zweifellos nicht der Fall. Bei Turnierspielen wird die Glücksspielabgabe vom in Aussicht gestellten Gewinn berechnet, bei Glücksspielangebot über Glücksspielautomaten bzw. über elektronische Lotterien sind die Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen. Da im Fall der Bf. die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen zu bemessen ist, ist es nicht möglich, den Betrag der bei jeder einzelnen Ausspielung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen.

Außerdem werden die Glücksspielabgaben nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Die Glücksspielabgaben werden nur dann erhoben, wenn ein Spielteilnehmer mit einem unternehmerischen Anbieter entgeltliche Spielverträge, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, abschließt, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. (vgl. EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer). Damit bezieht sich die Glücksspielabgabe nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Bruttoertrag des abgabepflichtigen Unternehmens (vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017) und wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Onlinespiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jedem einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen.

11.3.3. Schlussfolgerung

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien

iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – die Bf. spricht ja von der *Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG*, - denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung. (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs *Beaulande*, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. *Aigner*, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg], Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; *Pahlke*, dGrEStG⁵ Einleitung Rn 20).

Die Glücksspielabgaben verstößen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

11.4. Kein Antrag auf Vorabentscheidung

Nach Artikel 267 AEUV entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge sowie über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union. Gemäß Art 267 AEUV kann ein Gericht eine Frage über die Auslegung der Verträge dem EuGH vorlegen, wenn das Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich hält. Können die Entscheidungen des Gerichts nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden, ist dieses Gericht zur Anrufung des EuGH verpflichtet.

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

Wenn die Bf. sich darin beschwert fühlt, dass das Zusammentreffen des Glücksspielmonopols und der Glücksspielabgabenpflicht für konzessionslos anbietende Glücksspielunternehmen zeige, dass hier eine Abschottung des österreichischen Glücksspielmarktes vor Konkurrenz vorliege, so ist ihr zu entgegnen:

Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich zwar um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen

oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft, die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die Gründe wie Verbraucherschutz, Betrugsvorbeugung, Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung, zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen des Glücksspielgewerbes z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 64; EuGH 8.9.2010,C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79).

Den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols wurde durch die Rechtsprechung der Höchstgerichte der Boden entzogen. (VfGH 15.10.2016, E 945/2016; VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022).

Die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG betreffend die Glücksspielabgaben sind Ausfluss der Steuerhoheit Österreichs und nicht des Glücksspielmonopols (vgl. BFG 10.10.2016, RV/7100866/2015).

Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft.

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 12a Abs. 1 GSpG geht davon aus, dass an der „Elektronischen Lotterie“ ein Spielteilnehmer oder Anbieter von Österreich aus teilnimmt. Ausgangspunkt ist die Teilnahme vom Inland aus, die die Teilnahme eines Spielteilnehmers im Inland an einem Glücksspiel, das von einem Anbieter im Inland angeboten wird, sowie wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an einem Glücksspiel teilnimmt, das von einem Anbieter im Ausland angeboten wird, umfasst. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG gilt unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Inland und im Ausland, und es wird nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat. § 57 Abs. 2 GSpG verletzt nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV . (vgl. BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015, dort zitiert Kemper, Das Internet als "Steueroase" bei digitalen Dienstleistungen? Umsatzsteuerrundschau 5/2017, 169-174).

Außerdem unterliegt nicht nur der konzessionslos anbietende Unternehmer der Glücksspielabgabe, konzessionierte Unternehmungen sind in gleicher Höhe von den Abgaben erfasst (Konzessions- und Spielbankabgabe). Insgesamt kann gesagt werden, dass nicht nur Konzessionäre, sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, und dass glücksspielabgabenrechtlich einerseits der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist und andererseits die Glücksspielabgabe mit der Wortfolge „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“, weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der spielvertragsabschließenden Personen anknüpft, also keine Glückspielabgabeninländer- oder ausländereigenschaft kennt und In- und Ausländer gleich behandelt. (vgl. VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217).

Die Glücksspielabgabe ist auch nicht extraterritorial, denn gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ besteht ein deutlicher Anknüpfungspunkt zum Inland. Gerade § 57 Abs. 2 GSpG entspricht dem Unionsrecht, denn diese Vorschrift ist vergleichbar mit der „englischen Fernglücksspielabgabe“, die nach den Schlussanträgen des Generalanwaltes Maciej Szpunar vom 19. Jänner 2017 zu EuGH 13.6.2017, C-591/15 keine Gefahr läuft, die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV zu beschränken.

Die Glücksspielabgaben verstößen auch nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

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

12. Behandlung der Boni/Gratisspiele beim Einsatz und bei den Jahresbruttspieleinnahmen

Die Bf. gab im Schreiben vom 23. November 2016 an, dass in der Selbstanzeige aus Gründen der Vorsicht zur Wahrung der strafbefreienden Wirkung bei den angegebenen Spieleinnahmen die kostenlosen Teilnahmen an Echtgeldspielen nicht abgezogen worden seien, sodass die darin ermittelte Bemessungsgrundlage auch jene Beträge enthalte, die von den Spielteilnehmern gar nicht bezahlt und so der Gesellschaft nicht zugeflossen seien. Die Bf. biete grundsätzlich keine kostenlosen Teilnahmen an Echtgeld-Casinospielen an, jedoch würden Spieler Zugang zu Pokerturnieren erlangen, indem sie von der Gesellschaft erhaltene Bonuspunkte eintauschten.

Die Bf. fühlt sich darin beschwert, dass die in der Selbstanzeige offengelegten Jahresbruttspieleinnahmen die nicht eingenommenen Spieleansätze enthalten, und die Auswirkungen solcher Gratis-Spieleinnahmen abzuziehen wären.

Dazu ist zu sagen:

Nach dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes ist/sind die grundsätzliche Bemessungsgrundlage der **Einsatz pro Spiel/die Einsätze eines Kalenderjahres, siehe § 17 Abs. 2 Z 1 GSpG und § 57 Abs. 1 GSpG.**

Die **Jahresbruttospieleinnahmen** (Legaldefinitionen § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972, Glücksspielautomaten), sind Bemessungsgrundlage:

- bei Ausspielungen über elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG bei Berechnung der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, in § 17 Abs. 2 GSpG werden die Jahresbruttospieleinnahmen als die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne bezeichnet, davon 40%, dafür Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG (Vermeidung der Doppelbesteuerung).

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet, werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttospieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

+ Spieleinsätzen der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind

+ Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

abzüglich Gewinne, die von der Spielbank (an die Spielteilnehmer) ausgezahlt wurden und Sonderjetons.

- Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Glücksverträge über Elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG betragen 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Um eine Doppelbesteuerung mit der Konzessionsabgabepflicht gemäß § 17 Abs. 3 GSpG zu vermeiden, wurden diese konzessionsabgabepflichtigen Ausspielungen von der Glücksspielabgabe befreit. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals wird ebenfalls von der Bemessungsgrundlage der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen von einem Steuersatz von 30% berechnet. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahrs.

In jeder dieser angeführten Gesetzesstellen ist eine Legaldefinition, die besagt, was Einnahmen (z.B. zugekommene Einsätze) und Abzugsposten (ausbezahlte Gewinne, gesetzliche Umsatzsteuer) sind. Für darüber hinausgehende „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ finden sich keine Anhaltspunkte (vgl. dazu BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 zu den „Net Jackpot costs“).

Die Jahresbruttospieleinnahmen sind ein „glückspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat. („loses Synallagma“, Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2,

RZ 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; *Klang in Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB IV/1², 3ff; *Schwimann*, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; *Larenz*, Methodenlehre, 430; o.V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einbeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen. (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

Zum Einsatz:

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf und die Grunderwerbsteuer kann als Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. (z.B. VwGH 23.1.1976, 731/74; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054). Wenn auch die Steuerpflicht bei den Glücksspielabgaben im speziellen Fall der Bf. an die Jahresbruttospieleinnahmen, d.s. ohnehin die Einsätze abzüglich Gewinn innerhalb eines Kalenderjahres, anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer zu beurteilen, die der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagert sind. Dabei ist grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen. (*Klang*, ABGB², IV/1, 3ff; *Larenz*, Methodenlehre, 430). Es muss feststehen, zwischen welchen Personen ein Leistungsaustausch stattfinden soll und welcher Wert und welcher Gegenwert ausgetauscht werden soll. Der Spielvertrag wurde zwischen der Bf. als Spielanbieter und dem Spielteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Spieleinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen (zur Höhe des Spieleinsatzes relationalen) Gewinn für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die erhöhte Leistung, der höhere Spieleinsatz eine Veränderung der Gewinnquote des Spielteilnehmers nach sich zieht. „Das Setzen“ von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus

eigener Tasche ist, ist kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenübersteht.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20. März 2018 verwies die Bf. auf das „*VwGH-Erkenntnis zum Erbschaftskauf aus dem Jahr 1990*“, VwGH 19.03.1990, 89/15/0085, zur Unterstützung ihres Vorbringens, dass das, was der Anbieter dem Spieler schenkt, nicht Einsatz sein kann, weil das zu keiner Vermögensvermehrung auf der Seite der Bf. führt.

In dem Erkenntnis VwGH 19.03.1990, 89/15/0085 ging es um die Übernahme von Schulden des Verkäufers durch den Käufer und die Frage, ob diese zur Bemessungsgrundlage „Preis“ zählen:

„Auch der Auffassung der Beschwerdeführerin, nur der festbetragsvereinbarte Kaufpreis sei - im Gegensatz zu dem im Grunderwerbsteuergesetz verwendeten Begriff der "Gegenleistung" - "Kaufpreis" im Sinne des Gebührengesetzes, kann nicht gefolgt werden.“

Unter dem "Kaufpreis" ist - im Sinne der Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in § 1053 ABGB erster Satz bzw. der Anordnung des § 1054 ABGB zweiter Satz - die bestimmte (bzw. "nicht unbestimmte", d.h. wenigstens bestimmbare) Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes (vereinbarungsgemäß) zuzuwenden hat. Auf welche Weise die Zuwendung des Kaufpreises in das Vermögen des Verkäufers zu erfolgen hat, bleibt der Willenseinigung der Vertragsteile vorbehalten. Wenn die Vertragsteile eines Kaufvertrages die Übernahme bzw. Befreiung von Verbindlichkeiten, die eine Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers bewirkt, durch den Käufer ohne Anrechnung auf ein festbetragsbestimmtes Entgelt vereinbaren, ist der auf die übernommenen Schulden entfallende Betrag gebührenrechtlich als Teil des Kaufpreises anzusehen und bei der Bemessung der Gebühr dem festbetragsvereinbarten Entgelt hinzuzurechnen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1972, Slg. 4332/F). Auch der von der Beschwerdeführerin gezogene Vergleich der Bemessungsvorschrift des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 2 GebG 1957 mit den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes spricht nicht gegen diese Auslegung .“

Im vorliegenden Fall gibt es ein festbetragsvereinbartes Entgelt, den Einsatz, den der Teilnehmer zahlt. Z.B. Einsatz 100, zahlt die Bf. dem Teilnehmer als Bonus 20, womit der Teilnehmer tatsächlich nur 80 aufbringen muss, sind 100 festbetragsvereinbartes Entgelt. Es geht bei dieser Frage nicht – wie im Erkenntnis VwGH 19.03.1990, 89/15/0085 – darum, ob der Teilnehmer Schulden des Anbieters zusätzlich zum Preis übernimmt, sondern darum wie der Teilnehmer den vereinbarten Preis aufbringt, und genau das ist für die Glücksspielabgaben gleichgültig.

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

einzu ziehen. (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Zum Gewinn:

Der VwGH 17.1.1968, 897/67 beschrieb den damals nicht näher definierten Begriff der Jahresbruttspieleinnahmen als zwar betriebswirtschaftlich unterlegt, aber als glücksspielgesetzeigentümlich, d.h. nach dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes auszulegen: „*Das Gesetz selbst erläutert nicht, was unter „Jahresbruttspieleinnahme eines Spielbankbetriebes zu verstehen ist. Diesem Begriff ist daher gemäß § 6 ABGB die Bedeutung zuzulegen, die sich aus der Eigentümlichkeit des Wortes im Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Glücksspielgesetzes ergibt. Als Jahreszeitraum kommt für die Berechnung der Spielbankabgabe offensichtlich nur das Kalenderjahr in Betracht.*“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Ab 1969 ist im jeweiligen Glücksspielgesetz definiert, wie sich die Jahresbruttspieleinnahmen zusammensetzen, die Einnahmenposten (Spieleinnahmen = Einsätze der Spielteilnehmer; bestimmte Vergütungen) und die Abzugsposten (Gewinn, der von der Spielbank an Spielteilnehmer ausbezahlt wird; Propagandajetons; bei Glücksspielautomaten die gesetzliche Umsatzsteuer). Parallel dazu wurde die Bemessungsgrundlage „Jahresbruttspieleinnahmen“ ab 1997 bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG idF vor 31.12.2010 und ab 1.1.2011 bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 ff GSpG übernommen. (BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016). Klargestellt wurde, dass gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die Jahresbruttspieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahrs sind. Im gegenständlichen Fall ist nicht strittig, dass der Jahreszeitraum für die Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG das Kalenderjahr ist.

„*Bei der Auslegung des vom Gesetz gebrauchten Wortes „Bruttospieleinnahme“ ist zu bedenken, dass es sich bei Spielbankbetrieben in der Regel um Erwerbsgesellschaften handelt, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, und der im Glücksspielgesetz nicht näher definierte Einnahmenbegriff eines solchen Unternehmens ist daher nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auszulegen. Betriebswirtschaftlich ist unter einer Bruttoeinnahme eine Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt, zu verstehen, aus der sich nach Abzug weiterer Aufwandposten der Gewinn oder Verlust des Unternehmens ergibt. Die Bruttospieleinnahme ist die Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines gewissen Zeitraumes ergibt, und schließlich durch Abzug weiterer Aufwandposten zum Gewinn oder Verlust führt. Aus der Besuchs- und Spielordnung für die Spielbankbetriebe ist weiters zu entnehmen, dass es sich bei dem Ertragsrest der Spiele nur um Jetons oder Bargeld handeln kann, weil die Einsätze entweder in Jetons oder in Bargeld geleistet werden müssen.*“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Nach dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Glücksspielgesetz-Novelle 1976, BGBl. 1976/626, zu § 27 Abs. 2 GSpG heißt es, dass die Neufassung im Interesse einer klaren Gesetzeslage **lediglich zur Klarstellung dient**, dass die Spieleinsätze mit Propagandajetons, die den Spielern unentgeltlich überlassen wurden, nicht in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe einzubeziehen sind. (347 BlgNR 14. GP; vgl. BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013).

Demnach bedurfte es zwar einer ausdrücklichen Regelung, dass Einsätze, die vom Glücksspielanbieter den Spielteilnehmern unentgeltlich überlassen werden, nicht in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe einzubeziehen sind.

„Zusammenfassend ist somit unter der Jahresbruttspieleinnahmen Eine Rechengröße zu verstehen, die sich aus dem Unterschied zwischen den Spieleinnahmen und den Spilausgaben innerhalb eines Kalenderjahres ergibt. Der jeweilige Überschuss (Abgang) dieser Spieleinnahmen und Spilausgaben (Gewinne und Verluste) wird nach Beendigung des täglichen Spielbetriebes bezüglich der einzelnen Tische unter Bedachtnahme auf deren Dotation errechnet und es werden schließlich die erzielten Überschüsse bzw. Abgänge zusammengerechnet bzw. kompensiert. Von diesen auf solche Weise erfassten Beträgen ist dann die Spielbangabgabe zu errechnen“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Obwohl die Spielbankabgabe/Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG rechtsverkehrsteuerlich auf den einzelnen Vertrag abstellt (§ 1 Abs. 1 GSpG), erfolgt die Berechnung dieser Steuern nicht auf Basis des einzelnen Spielvertrages, sondern von einer auf das Kalenderjahr abgestellten saldierten Größe, von der „*Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines gewissen Zeitraumes ergibt*“.

„Demnach hat der nach Schluss jedes Spieltages aus den Überschüssen bzw. Abgängen der einzelnen Spieltische gezogene Saldo die Grundlage für die Abrechnung der Spielbankabgabe zu bilden. Abrechnungen, die auf diesem Saldo beruhen, können daher nicht als unrichtig angesehen werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Höhe der Überschüsse bzw. Abgänge durch allfällige bei der Gewinnauszahlung an die Spieler unterlaufende Irrtümer oder regelwidrige Vorgänge beeinflusst wurde. Eine rechnungsmäßige Erhöhung der Bruttospieleinnahmen durch Berücksichtigung von bei der Abrechnung effektiv nicht vorhandenen Gewinnen, somit durch Heranziehung fiktiver Beträge, mögen sie sich auch als durch Schätzung, Anerkenntnis oder Gerichtsurteil der Höhe nach bestimmte Forderungen der Spielbank darstellen, entspricht somit nicht dem Gesetz. Vielmehr führt erst die tatsächlich Abstattung solcher Forderungen an die durch regelwidrige Vorgänge geschädigte Spielbank zu einer Erhöhung der Spieleinnahmen.“ (VwGH 17.1.1968, 897/67).

Voraussetzung ist aber, - im übertragenen Sinn – dass diese Steuern von dem Saldo berechnet werden, der sich nach Schluss jedes Spieltages tatsächlich noch „auf den einzelnen Spieltischen befindet“.

Vielspielerpunkte (**Boni01****):** Vom Finanzamt wurden die Zuschüsse der Bf. für Pokerturniere (*Add-Ons*) abgezogen, da diese Beträge von der Bf. direkt in den Preispool der Pokerturniere einbezahlt wurden. Nicht abgezogen wurden die Vielspielerpunkte (****Boni01****), die die Bf. den Spielteilnehmern gewährt und die die Spielteilnehmer unterschiedlich einsetzen können, zum Beispiel für eine Teilnahme an einem Pokerturnier. Diese Vielspielerpunkte funktionieren dann so, dass die Spielteilnehmer an einem Pokerturnier kein *Buy-in* leisten müssen.

Die Bf. gibt dafür ein Veranschaulichungsbeispiel: Ein Turnier hat ein *Buy-in* von 11 Euro und die Bf. erhält davon üblicherweise *Administration Fees* in Höhe von 1 Euro pro Spielteilnehmer. 100 Spieler nehmen an diesem Turnier teil. Alle Spieler sind mit einer österreichischen Adresse registriert, darunter sind 20 Spieler, die die Vielspielerpunkte („**Boni**-Ticket-Teilnahme“) einsetzen. Obwohl 20 Spieler keine Zahlung geleistet haben, werden von der Bf. *Buy-ins* mit insgesamt 1.100 Euro berücksichtigt, um den vollen Preispool zu gewährleisten. Der von der Bf. ausgezahlte Preispool beläuft sich auf 1.000 Euro (100 Spieler mal 10 Euro), die von der Bf. einbehaltene Verwaltungsgebühr beläuft sich auf 100 Euro (100 Spieler mal 1 Euro). Tatsächlich zahlen die Spielteilnehmer nur 880 Euro ein. Die Bf. zahlt in den Preispool 200 und Verwaltungsgebühr 20.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes ist nicht erkennbar, worin der Unterschied zu den *Add-ons* besteht, da auch hier von der Bf. tatsächlich „Spielgewinne“ ausgezahlt werden, die sie – sozusagen *am selben Tisch* – vorher über die Einsätze eingenommen hat.

Zusätzliche von der Bf. ausbezahlte Bargeldgewinne: Die Bf. zahlt an Spieler, die Echtgeld-Spiele spielen, auch Bargeld aus, das nach freier Wahl entweder entnommen werden oder für weitere Spiele verwendet werden könne: Nach dem Veranschaulichungsbeispiel der Bf. (Punkt 4.4.1.) erhält ein Spieler den Anspruch auf einen zusätzlichen Gewinn in Höhe von 50 Euro, wenn er eine Einlage von 100 Euro leistet und eine bestimmte Anzahl von Echtgeld-Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes spielt. Dieser zusätzliche „Gewinn“ wird dann dem Konto des Spielers „gutgeschrieben“. Ebenso erhalten Spieler zusätzliche Bargeldpreise, wenn sie regelmäßig an Echtgeld-Pokerspielen und Pokerturnieren teilnehmen. Diese sind unter den Bezeichnungen „****BARGELDPREIS**“ bekannt und hängen in ihrer Höhe von dem erreichten „Spielerlevel“ ab („**BEZEICHNUNG**“). Auch diese Bargeldpreise werden dann von der Bf. dem Konto des Spielers „gutgeschrieben“, sie können vom Spieler entnommen oder für weitere Spiele verwendet werden. Ebenso könnten **Boni**-Punkte in Bargeld eingelöst werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Erhalt des Zugangs kein Gewinn, weil dieser nicht von einem aleatorischen Moment, sondern von der Teilnahme an einer Anzahl von Echtgeld-Spielen abhängt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes werden auch hier von der Bf. tatsächlich „Spielgewinne“ ausgezahlt, die sie – sozusagen *am selben Tisch* – vorher über die Einsätze eingenommen hat.

***** - Turniere:** Weiters finanziert die Bf. Preis pools für Turniere mit freier Spielteilnahme, der an Spielteilnehmer ausbezahlt wird. Diese Turniere sind gratis und werden Spielern auf Grundlage ihres VIP-Levels angeboten, der infolge ihrer bisherigen Teilnahme an Echtgeld-Spielen bestimmt wird. Nach den Angaben der Bf. haben die Spielteilnehmer nur dann Zugang zu diesen Turnieren, wenn sie an den von der Bf. angebotenen Echtgeldspielen bereits teilgenommen haben. Bei den ***- Turnieren erbringen die Spieler kein Geld, d.h. überhaupt keine Gegenleistung, weshalb der Bf. durch das Angebot und die Gewinnauszahlungen im Rahmen solcher Turniere Kosten in Höhe des an die Spielteilnehmer ausbezahlten Preis pools entstehen würden.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es bei diesen Turnieren um keine Echtgeld-Spiele, sondern um unentgeltliche Turniere, somit um unentgeltliche Glücksverträge und daher nicht um Ausspielungen. Die Teilnahme an Echtgeld-Spielen ist lediglich Voraussetzung um Zugang zu den *** -Turnieren zu erhalten. Der Erhalt des Zugangs ist kein Gewinn, weil dieser nicht von einem aleatorischen Moment, sondern von der Teilnahme an einer Anzahl von Echtgeld-Spielen abhängt. Außerdem hat die Bf. im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen nicht „die Einsätze“ an diesen Gratisspielen berücksichtigt.

Das Bundesfinanzgericht vertritt diese Ansicht: Die Teilnahme an den *** -Turnieren ist eine Art Vielspielerbonus, den Spieler infolge Teilnahme an einer gewissen Anzahl von Echtgeldspielen erhalten. Die Spielteilnehmer erhalten aber nicht einen „zusätzlichen Gewinn“, sondern eine weitere Gewinnchance, indem sie an einem Turnier teilnehmen können. Für denjenigen, der gewinnt, hat sich auch die Gewinnchance realisiert. Der Gewinn, der dem Gewinner des Gratisturniers ausgeschüttet wird, kommt dem Spielteilnehmer aufgrund der im Pokerspiel enthaltenen aleatorischen Momente zu. Für die Bf. ist gewiss, dass sie den Gewinn zahlen muss. Wesentlich ist aber, dass die Spielteilnehmer, um diese zusätzliche Gewinnchance zu erhalten, bei etlichen Spielen vorher Echtgeldeinsätze erbringen mussten, die der Bf. (teilweise) tatsächlich zugekommen sind und aus denen der Preispool von der Bf. aufgefüllt und als Gewinn an den Spielteilnehmer, der das ***-Turnier gewinnt, ausgeschüttet wird. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann die Bf. diesen Gewinn im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen abziehen, da der Spielteilnehmer durch seine Teilnahme an Echtgeldspielen eine weitere Gewinnchance erhält, wodurch diesen Vorgängen gewissermaßen eine Mehrstufigkeit iSd VwGH 4.11.1994, 94/16/0030 bzw. BFG 23.8.2016, RV/7102169/2012 innewohnt. Die Bf. zahlt den Gewinn aufgrund der „Teilnahme des Spielers an Echtgeldspielen mit einer weiteren Gewinnchance (durch Teilnahmemöglichkeit am Turnier)“.

„Freispiele“ bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind dem Einsatz hinzuzuzählen. Sehen die Glücksspielabgabenregelungen als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vor, und tätigt der Onlineglücksspielanbieter die Boni/Gratisspiele aus den Spielgewinnen, sind diese

abzuziehen. Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 28.6.2017, 7104383/2015 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 sind die vom *Onlineglücksspielanbieter* dem Spielteilnehmer zur Verfügung gestellten „Freispiele“, wenn er sie aus den Spielgewinnen tätigt, als ausbezahlter Gewinn von den Spieleinsätzen in den Fällen, in denen die Glücksspielabgaben von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttspieleinnahmen berechnet werden, abzuziehen.

Das Finanzamt gab am 20. Februar 2018 zur Frage der Bemessungsgrundlage eine schriftliche Stellungnahme ab und vertrat die Meinung, dass es sich bei der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und den Glücksspielabgaben jeweils um verschiedene Abgaben handle, weswegen die Bemessungsgrundlagen „Jahresbruttspieleinnahmen“ nicht miteinander verglichen werden könnten. Bei der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG sei der Abzug von Sonderjetons vorgesehen, bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 5 GSpG jedoch nicht.

Dem Finanzamt ist entgegenzuhalten, dass es hier nicht um die ordnungspolitischen Regelungen geht, wonach die Konzessionäre, über die Konzessions- und Spielbankabgabe hinaus, Auflagen haben, wie z.B. Grundkapital in bestimmter Höhe, Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche uvam. Aus diesem Blickwinkel können Konzessions- und Spielbankabgabe mit der Glücksspielabgabe nicht verglichen werden. (vgl. Ablehnungsbeschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016). Es geht hier um einen Vergleich der Konzessionsabgabe, der Spielbankabgabe und den Glücksspielabgaben **aus Sicht der Steuergesetztechnik**, und aus dieser Sicht **liegen keine verschiedenen Abgaben** vor. Verbindendes Element dieser drei Abgaben ist die Anknüpfung an den Abschluss des einzelnen in § 1 Abs. 1 GSpG definierten Glücksvertrages. § 57 Abs. 2 Satz 1 GSpG ist so konzipiert, dass er sowohl konzessioniertes als auch nicht konzessioniertes Onlineglücksspiel umgreift und der Glücksspielabgabe unterwirft. Im 2. Satz wird das konzessionierte Glücksspiel, da es der Konzessionsabgabe unterliegt, wieder herausgenommen. Daraus leitet das Bundesfinanzgericht ab, dass die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttspieleinnahmen bei allen drei Abgaben grundsätzlich Gemeinsamkeiten aufweist.

Tatsächlich ist das Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67 zur „historischen“ Spielbankabgabe im früheren GSpG 1962 ergangen, darin wird dem Finanzamt gefolgt. Demgegenüber wird der Bf. Recht gegeben, wenn sie im Hinblick auf die Regierungsvorlagen eine **historische Interpretation möglich** hält: Zur Einführung des Glücksspielgesetzes 1989, BGBl. 1989/620 lautet die Regierungsvorlage zu § 28 GSpG *„Die bisherige Regelung wurde – bis auf die Vereinfachung der Sätze der Spielbankabgabe – beibehalten.“* (1067 BlgNR 17. GP).

Das Bundesfinanzgericht folgt den Ausführungen des Finanzamtes darin, dass gemäß § 1 Abs. 1 GSpG **Steuergegenstand der einzelne Spielvertrag** ist und sich das grundsätzlich auch in der Bemessungsgrundlage Jahresbruttspieleinnahmen über den Einsatz als vorgelagerten Begriff niederschlägt, eine Differenzierung zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und der Bemessungsgrundlage ist

sicherlich nicht vorgesehen. Dennoch hält das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes entgegen, dass dadurch, dass die Gewinne abgezogen werden können, die Jahresbruttospieleninnahmen zu etwas Betriebswirtschaftlichem werden. Der Gewinn, den die Anbieterin auszahlt, wird nämlich nicht, bezogen auf den einzelnen Spielvertrag, ausschließlich vom Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen. **Der abzugsfähige Gewinn macht die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleninnahmen zu einer saldierten Größe, die über den einzelnen Spielvertrag hinausgeht und die Einsätze aller Spielverträge umfasst, die innerhalb eines Kalenderjahres von der Bf. eingenommen werden.** Losgelöst vom einzelnen Spielvertrag kann die Bf. alle Gewinne, die sie innerhalb eines Kalenderjahres an Spielteilnehmer auszahlt, von der Summe aller eingenommenen Einsätze eines Kalenderjahres wieder abziehen. Dies deshalb, weil die Gewinne nicht nur aus dem eigenen Einsatz des gewinnenden Teilnehmers resultieren, sondern insbesondere aus den Einsätzen der verlierenden Spielteilnehmer. Wie die Bf. das in der mündlichen Verhandlung vom 20. März 2018 darstellte, sind die Jahresbruttospieleninnahmen ein Pool, der aus den Einsätzen dieses Zeitraumes befüllt wird. Die Gewinne, die die Bf. auszahlt, werden zeitraumbezogen aus diesem Pool abgezogen.

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Finanzamt grundsätzlich zu, dass der Gewinn der Jahresbruttospieleninnahmen das ist, was der Spieler erhält, wenn sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert, d.h. die Spielentscheidung zu seinen Gunsten ausgeht, es können nur „aleatorisch“ zustande gekommene Beträge abgezogen werden. Der Gewinn ist sicherlich nicht mit der ertragssteuerlichen Betriebsausgabe, als generell betrieblich veranlasst, gleichzuhalten (BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013). Aus dem zeitraumbezogenen Gesetzestext des § 57 Abs. 5 GSpG ist aber insoweit eine „mittelbare“ Zufallsabhängigkeit des Gewinnes ableitbar. Besteuert wird iSd VwGH 17.1.1968, 897/67 „der Ertragsrest“ der Spiele eines gewissen Zeitraumes.

Aus diesen Gründen war die Glücksspielabgabe neu zu berechnen, **wobei sämtliche von der Bf. geltend gemachten „Boni“ als „Gewinn“ iSd § 57 Abs. 5 GSpG abgezogen wurden:**

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2012** abzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $163.556,16 \times 40\% = 65.422,46$ Euro.

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	293.208,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-5.801,40
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-3.190,25
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.952,19

Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-118.708,00
Bemessungsgrundlage		163.556,16

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2012** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $164.541,41 \times 40\% = 65.816,56$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	277.634,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-13.337,03
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-5.421,58
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-761,98
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-93.572,00
Bemessungsgrundlage		164.541,41

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $146.578,38 \times 40\% = 58.631,35$

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	230.237,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-9.563,11
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-3.493,08
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-839,43
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-69.763,00
Bemessungsgrundlage		146.578,38

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 103.958,17 x 40% = 41.583,26 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	183.964,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-15.500,47
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-5.785,72
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-948,64
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-57.771,00
Bemessungsgrundlage		103.958,17

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 131.843,05 x40% = 52.737,22 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	207.445,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-10.852,88
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-1.316,44
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-4.308,63
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-59.124,00
Bemessungsgrundlage		131.843,05

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 100.168,03 x40% = 40.067,21

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	143.254,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-6.261,31
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-969,88
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-724,78
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-35.130,00

Bemessungsgrundlage		100.168,03
---------------------	--	------------

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 97.310,15 x40% = 38.924,06 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	162.470,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-7.794,29
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-1.843,64
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-692,92
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-54.829,00
Bemessungsgrundlage		97.310,15

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 90.090,52 x40% = 36.036,20 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	136.193,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-13.899,14
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-745,23
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-828,11
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-30.630,00
Bemessungsgrundlage		90.090,52

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 79.864,33 x40% = 31.945,73 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	116.704,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-5.148,14

Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-204,35
Preispools Turniere freie Teile. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-6.325,18
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-25.162,00
Bemessungsgrundlage		79.864,33

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2013** abzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 121.884,26 x40% = 48.753,70 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	171.484,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.851,72
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-4.427,83
Preispools Turniere freie Teile. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-600,19
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-42.720,00
Bemessungsgrundlage		121.884,26

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2013** abzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 122.007,60 x40% = 48.803,04 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	159.780,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.573,70
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-182,13
Preispools Turniere freie Teile. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-467,57
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-35.549,00
Bemessungsgrundlage		122.007,60

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 111.844,52 x40% = 44.737,80 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	148.124,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.932,45
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-654,60
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-403,43
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-33.289,00
Bemessungsgrundlage		111.844,52

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 111.513,85 x40% = 44.605,54 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	161.183,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.733,30
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-202,19
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-392,66
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-46.341,00
Bemessungsgrundlage		111.513,85

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2013** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 106.050,87 x40% = 42.420,34 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	141.079,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-3.945,41

Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-109,54
Preispools Turniere freie Teile. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.008,18
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-29.965,00
Bemessungsgrundlage		106.050,87

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 109.856,18 x40% = 43.942,47 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	161.120,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.935,98
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-201,14
Preispools Turniere freie Teile. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-459,70
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-48.667,00
Bemessungsgrundlage		109.856,18

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 97.487,07 x40% = 38.994,82 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	137.276,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.908,55
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-124,29
Preispools Turniere freie Teile. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-489,09
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-37.267,00
Bemessungsgrundlage		97.487,07

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 117.993,40 x40% = 47.197,36 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	162.731,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.842,71
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-146,32
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-524,57
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-41.224,00
Bemessungsgrundlage		117.993,40

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 131.581,00 x40% = 52.632,40 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	178.218,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-3.572,63
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-552,65
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-743,72
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-41.768,00
Bemessungsgrundlage		131.581,00

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 82.067,86 x40% = 32.827,14 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	122.047,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-7.125,52
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-39,69
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-730,93
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-32.083,00

Bemessungsgrundlage		82.067,86
---------------------	--	-----------

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 86.750,86 x40% = 34.700,34 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	113.283,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.870,12
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-118,16
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.457,86
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-22.086,00
Bemessungsgrundlage		86.750,86

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 79.971,51 x40% = 31.988,60 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	105.462,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.228,93
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-3.927,49
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-2.568,07
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-16.766,00
Bemessungsgrundlage		79.971,51

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 95.909,65 x40% = 38.363,86 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	130.019,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-8.922,00

Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-70,90
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-739,45
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-24.377,00
Bemessungsgrundlage		95.909,65

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 118.602,95 x40% = 47.441,18 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	142.356,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.339,35
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-110,59
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-2.282,11
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-20.021,00
Bemessungsgrundlage		118.602,95

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 134.295,00 x40% = 53.718,00 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	164.352,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-3.897,96
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-141,29
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.094,75
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-24.923,00
Bemessungsgrundlage		134.295,00

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 161.990,88 x40% = 64.796,35 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	187.210,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.627,47
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-79,36
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-921,29
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-21.591,00
Bemessungsgrundlage		161.990,88

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Dezember 2014** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 185.213,86 x40% = 74.085,54 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	212.989,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-3.789,86
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-1.061,04
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.606,24
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-21.318,00
Bemessungsgrundlage		185.213,86

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Jänner 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 191.539,78 x40% = 76.615,91 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	222.797,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.762,74

Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-626,37
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-843,11
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-28.025,00
Bemessungsgrundlage		191.539,78

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Februar 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $139.544,99 \times 40\% = 55.817,99$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	161.740,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-3.443,08
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-290,20
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.886,73
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-16.575,00
Bemessungsgrundlage		139.544,99

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für März 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG $167.755,18 \times 40\% = 67.102,07$ Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	195.369,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-4.417,35
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-313,99
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-2.438,48
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-20.444,00
Bemessungsgrundlage		167.755,18

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für April 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 141.369,71 x40% = 56.547,88 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	164.744,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.951,12
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-346,66
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.127,51
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-18.949,00
Bemessungsgrundlage		141.369,71

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Mai 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 146.881,82 x40% = 58.752,72 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	189.563,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-4.256,71
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-102,19
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.740,28
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-36.582,00
Bemessungsgrundlage		146.881,82

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juni 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 118.219,49 x40% = 47.287,79 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	144.691,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-3.075,37
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-151,03
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.498,11
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-21.747,00

Bemessungsgrundlage		118.219,49
---------------------	--	------------

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Juli 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 123.392,47 x40% = 49.356,98 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	156.313,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-4.045,13
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-829,45
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.631,95
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-26.414,00
Bemessungsgrundlage		123.392,47

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für August 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 135.805,47 x40% = 54.322,18 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	155.996,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-4.063,71
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-254,43
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.196,39
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-14.676,00
Bemessungsgrundlage		135.805,47

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für September 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 127.682,72 x40% = 51.073,08 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	137.953,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-2.373,37

Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-420,52
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.284,39
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-6.192,00
Bemessungsgrundlage		127.682,72

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für Oktober 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 139.700,33 x40% = 55.880,13 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	155.259,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.426,55
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-1.024,06
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.290,06
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-11.818,00
Bemessungsgrundlage		139.700,33

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die **Glücksspielabgabe für November 2015** a bzüglich der Beträge laut Tabellen des Schreibens der Bf. vom 23. November 2016 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 113.068,68 x40% = 45.227,47 Euro

Berechnung:

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	124.229,00
Add-Ons für Pokerturniere laut Tabelle zu Punkt 4.1		-1.123,56
Boni-Ticket Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2.		-1.848,65
Preispools Turniere freie Teiln. laut Tabelle zu Punkt 4.3.		-1.314,11
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5.		-6.874,00
Bemessungsgrundlage		113.068,68

Diese Neuberechnung wurde der Bf. und dem Finanzamt am 9. Februar 2018 vorgehalten, gegen die ziffernmäßige Zusammensetzung der Berechnung wurden keine Einwände erhoben.

13. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt

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

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

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

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

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

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

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland. Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher 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. Zu den Bedenken der Bf. wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen. (vgl. BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015).

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 Bf. selbst zu berechnen und wurden die gegenständlichen Verfahren auf Grund des Antrages der Bf. nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO eingeleitet.

14. Zusammenfassung

Die Bf. hat ihren Firmensitz in Malta und verfügt nach ihren eigenen Angaben über Poker- und Casinoglücksspiellizenzen der „*Maltese Lotteries&Gaming Authority*“. Die Bf. verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG. Die Bf. gehört mit vier weiteren Gesellschaften, die ebenfalls Spielteilnehmer mit einer registrierten Adresse in Österreich haben (d.s. ****GESELLSCHAFT01****., ****GESELLSCHAFT02****., ****GESELLSCHAFT03****. und ****GESELLSCHAFT04****.) zur Gruppe der kanadischen Gesellschaft ****KONZERN****. Diese Konzerngruppe besteht aus drei Gesellschaften, die Onlineglücksspiele unter der Marke „****“ anbieten, die Bf. gehört zu den zwei Gesellschaften, die unter der Marke „****“ Glücksspiele anbieten.

Die Bf. bot im Zeitraum November 2012 bis November 2015 über ihre Internetplattform an, an diversen Glücksspielen (Poker in Form von *Cashgame* und Turnieren, Casinospiele wie Roulette, Black Jack, Bakkarat, Live-Casino, Automatenglücksspiel, usw.) vom Inland aus teilzunehmen. Um an den Spielen teilnehmen zu können, muss sich der Spielteilnehmer bei der Bf. registrieren. Die Bf. berechnete die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG selbst, zog für die Feststellung der Teilnahme vom Inland aus die Spielteilnehmer heran, die mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registriert waren und beantragte den Abzug der von ihr gewährten Gratisspiele und Vielspielerboni.

Das Finanzamt setzte mit **37 Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG nach den Angaben der Bf. zur Teilnahme vom Inland aus fest und zog nicht die Gratisspiele und Vielspielerboni von den Jahresbruttospieleinnahmen ab.

Die Bf. er hob dagegen **Beschwerden** und regte an, an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen bzw. an den Verfassungsgerichtshof einen Normprüfungsantrag zu stellen:

Einfachgesetzliche Einwendungen : Die von der Bf. gewährten Vielspielerboni und die von der Bf. gewährten Gewinne bei Gratispokerturnieren seien von den Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen.

Verfassungsrechtliche Einwendungen: Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. richten sich auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“, sowie auf die Frage, ob Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 trotz Aufhebung des Wortes Poker im § 1 Abs. 2 GSpG glücksspielabgabepflichtig ist.

Unionsrechtliche Einwendungen: Die Glücksspielabgabepflicht iSd § 57 GSpG bestehe für Anbieter von Onlineglücksspielen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig seien und Glücksspiele im Internet anbieten, ohne über eine österreichische Konzession zu verfügen bzw. überhaupt verfügen zu können. Ausländische Marktteilnehmer würden daher vom österreichischen Glücksspielmarkt regulatorisch ausgeschlossen, sie müssen aber trotzdem Glücksspielabgaben entrichten. Im gegenständlichen Fall würden daher ausländische Glücksspielanbieter in ihrem durch die Dienstleistungsfreiheit geschütztem Recht auf ungehinderte Erbringung und Entgegennahme von Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union beschränkt. Außerdem würden die Glücksspielabgaben die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen und seien folglich unionsrechtswidrig, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Das Bundesfinanzgericht erwog dazu folgendes:

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG seit BGBl. 54/2010 Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, beträgt die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs. 2 GSpG). Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG besteuern „Ausspielungen“ und knüpfen damit an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h.

Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Steuerschuldner der Glücksspielabgaben gemäß § 59 Abs. 2 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses ist der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG ist die Selbstberechnung für den Glücksspielabgabenschuldner, den Anbieter angeordnet.

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken (sowie § 1 Abs. 4 GSpG, § 59a GSpG und § 13a FAG 2008 [§ 14 FAG 2017]; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1124). Beide Steuern sind spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe (vgl. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG; § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG).

Die **Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen** ist eine saldierte Größe von Spieleinsätzen und Spielgewinnen in einem bestimmten Zeitraum. Gewährte Begünstigungen sind den von den Spielteilnehmern geleisteten Einsätzen hinzuzuzählen, sofern die Boni mit Spielgewinnen ausbezahlt werden, sind sie von den Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen. Die Spiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind analog zum Erkenntnis VwGH 19.3.1990, 89/15/0085 als „festbetragsvereinbartes“ Entgelt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016). Allerdings wurden die von der Bf. gewährten Boni den ausbezahlten Gewinnen der Bf. zugerechnet und daher von den Jahresbruttospieleinnahmen abgezogen. (Neuberechnung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG vom 9. Februar 2018). Diesbezüglich erfolgte eine teilweise Stattgabe.

In etlichen Ablehnungsbeschlüssen stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass die **Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind** und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezentriert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH

18.10.2016, Ro 2014/16/0041, dass die durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffene Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker klar und eindeutig ist. **Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. für den Zeitraum vom 2.8.2013 bis 28.2.2014 hat NICHT die Auswirkung, dass keine Glücksspielabgaben zu erheben sind.** Denn den Glücksspielabgaben, sowohl § 57 Abs. 1 als auch § 57 Abs. 2 GSpG, liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Das ergibt sich z.B. daraus, dass das vom Glücksspielmonopol ausgenommene „Wirtshauspoker“ ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreit wurde, was nicht notwendig gewesen wäre, läge der Glücksspielabgabe der ordnungspolitische, monopolmäßige Ausspielungsbegriff zugrunde. (BFG 19.10.2017, RV/7104393/2014). Die Bf. ist daher mit ihrem Onlinepokerspielangebot, an dem im Zeitraum 2.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabenpflichtig.

K ein Verstoß der Glücksspielabgaben gegen Art. 18 Abs. 1 B-VG unter Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus:

Der Wortfolge in § 57 Abs. 1 GSpG „**Ausspielungen**, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, ist zu entnehmen, dass der Spielvertrag nicht im Inland abgeschlossen werden muss, es genügt, wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014 anhängig VfGH E 2251/2017 ; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015 anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016, anhängig VfGH E 3389/2017). Die Einwände der Bf. zur Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von **Onlinewetten**, die von einer im Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab (weitere z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13). Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an **Online-Glücksspielen** iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Nach dem Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, das man als gleichermaßen für die Onlineglücksspiele maßgebend ansehen kann, ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen, welche Wetten im

Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Indiz für die Teilnahme vom Inland aus sind sowohl die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse. Im fortgesetzten Verfahren entschied das Bundesfinanzgericht BFG 8.5.2017, RV/7100024/2014, dass bei Onlinewetten (und Onlineglücksspielen) sowohl die Anbieterin, als auch der Spielteilnehmer – wie bei Offlinewetten und -Spielen – wissen, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Der Gesetzestext des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist geradezu „glasklar“. Davon zu unterscheiden ist, dass der Onlinewettanbieter Selbstberechner dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist, für den es zweifelsohne schwierig festzustellen ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Diese Frage wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da zumindest eines der beiden Indizien ausreicht, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Ebenso wissen bei Onlineglücksspielen sowohl Anbieter als Spielteilnehmer, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Glücksvertrages befinden. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist. Eine Onlineanbieterin von Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Auch aus der verfahrensrechtlichen Frage zum Indizienbeweis in Bezug zur Wortfolge „Teilnahme vom inland aus“ konnte keine Verfassungswidrigkeit erkannt werden. Stellt man nämlich den vorliegenden Fall dem von der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 20. März 2018 angeführten Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 gegenüber, zeigt sich, dass die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich jedenfalls bei Weitem mehr in der Wissens- und Einflusssphäre der Bf. abgespielt hat, als in der des Finanzamtes.

Erstens hat die Bf. zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind, jedenfalls nicht.

Zweitens ist dem Vorbringen der Bf. zu entnehmen, dass sie sehr wohl die IP-Adresse zum Zeitpunkt der Teilnahme des Spiels zuordnen kann und verwaltet. Die Abgabenbehörde hingegen verwaltet nicht die IP-Adressen der Spielteilnehmer.

Drittens: Die Bf. hätte, die beiden anderen Anknüpfungspunkte für die Teilnahme vom Inland aus unterstützend, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel der Bf. gerade befand.

Der Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 betrifft Überlegungen zur Beweisbarkeit im konkreten Einzelfall, die auch hier angestellt wurden.

Ein Antrag auf Normenprüfung wird wegen Klarheit des normierten Steuergegenstandes und vorhandener Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht gestellt.

Aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen:

Die Glücksspielabgabe Besteuerung Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, Besteuerung unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG einen Anknüpfungspunkt zum Inland her und ist nicht extraterritorial, § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV.

Die Bf. kann in den vorliegenden Glücksspielabgabenfällen nicht gegenüber dem Ansässigkeitsanknüpfungspunkt der englischen Fernglücksspielabgabe benachteiligt sein, da sie die Selbstberechnungen nach dem inländischen Registrierungsort der Spielteilnehmer vornahm und dieser Anknüpfung in vorliegendem Erkenntnis ohnehin gefolgt wird.

Keine Verletzung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG :

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft* ist es nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG den Mitgliedstaaten nicht untersagt, von derselben Bemessungsgrundlage auch noch eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele zu erheben, sofern diese Abgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat.

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über

elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – die Bf. spricht ja von der *Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG*, - denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung. (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs *Beaulande*, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. *Aigner*, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg]. Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; *Pahlke*, dGrEStG⁵ Einleitung Rn 20), und verstößen nicht gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

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

15. Schlussfolgerungen

Zu den strittigen Punkten

Zu 1. Die Wortfolge „**Ausspielungen..., an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt**“ in § 57 Abs. 2 GSpG verstößt nicht gegen Art. 18 B-VG, da bei Onlinespielen, auch wenn sie grenzüberschreitend erfolgen, sowohl Anbieter als auch Spielteilnehmer wissen, an welchem geografischen Ort sie sich gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Spiel abschließen. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. im Rahmen ihrer Selbstberechnungsverpflichtung die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was nach dem VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Selbstberechnung der Bf./Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers als richtig erweist. Eine die Onlineanbieterin von Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Zu 2. Gerade aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen, da es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf., gleichgültig, ob sich diese im Inland oder Ausland befindet, angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt – womit ein Anknüpfungspunkt an das Inland festgemacht und die Glücksspielabgabe nicht extraterritorial ist. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Bei der Bf. wurde durch die Besteuerung der Glücksspiele, an denen Spielteilnehmer mit Registrierungsort im Inland teilgenommen hatten, ohnehin eine mit der englischen Fernglücksspielabgabe vergleichbare „Ansässigkeitsregelung“ angewendet.

Zu 3. Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG verletzen nicht die Mehrwertsteuerrichtlinie, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge mit unternehmerischer Mitwirkung über elektronische Medien und sie nicht vom Mehrwert erhoben werden.

Zu 4. Die Bf. ist mit Onlinepoker, an dem im Zeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabepflichtig. Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel, dafür spricht auch die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für das vom Monopol ausgenommene Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG.

Zu 5. Vom Glücksspielanbieter gewährte Boni und Gutschriften sind den Einsätzen hinzuzuzählen. Werden die Boni und Gutschriften vom Glücksspielanbieter aus den Gewinnen finanziert, sind sie bei der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zwar den Einsätzen hinzuzuzählen, aber als Teil der ausbezahlten Gewinne wieder abzuziehen.

Vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 ; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016; BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015.

Aus all diesen Gründen wurde den Beschwerden teilweise stattgegeben:

Eine Abweisung erfolgte, weil das Glücksspielabgabenauslösemoment „Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, ein klarer Gesetzestext ist, denn Spielteilnehmer und Glücksspielanbieter wissen, wo sie sich geografisch bei der Teilnahme am Off- bzw. Onlineglücksspiel gerade befinden. IS VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 hat für Zwecke der Selbstberechnung die im Ausland ansässige

Onlineglücksspielanbieterin als Glücksspielabgabenumsetzung verpflichtete das eine (1) „Indiz“ Registrierungsort des Spielteilnehmers im Inland herangezogen . Auch im Zeitraum, in dem in § 1 Abs. 2 GSpG das Wort Poker durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ergangen zum ordnungspolitischen Teil, aufgehoben war, fällt für Poker Glücksspielabgabe an, denn wäre die monopolmäßige Ausspielung Glücksspielabgabengegenstand, hätte man nicht das vom Monopol ausgenommene „Wirtshauspoker“ ausdrücklich von der Steuer befreien müssen. Daher wurde kein Antrag an den Verfassungsgerichtshof wegen Normprüfung gestellt. Es erfolgte kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, weil § 57 Abs. 2 GSpG für alle in- und ausländischen Onlineglücksspielanbieter gleichermaßen gilt und die Glücksspielabgabe gerade infolge des Erfordernisses der „*Teilnahme vom Inland aus*“ nicht extraterritorial ist Glücksspielabgaben werden nur auf entgeltliche, vorwiegend aleatorische Glücksspiele mit unternehmerischer Mitwirkung erhoben und verstoßen nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

Die Stattgabe erfolgte, weil die von der Bf. den Spielteilnehmern gewährten Boni als Gewinn bei der saldierten Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen abzugsfähig waren. Die Glücksspielabgabe wurde neuberechnet und die 37 Glücksspielabgabenbescheide abgeändert.

Unzulässigkeit einer Revision gegen den Beschluss

Gemäß § 25a Abs. 3 BAO ist eine abgesonderte Revision nicht zulässig.

Mit dem Erkenntnis vom 4.4.2018, RV/7105345/2017 wurde die Revision zugelassen, somit kann gegen das Erkenntnis BFG 4. April 2018, RV/7105345/2017 idF des Berichtigungsbeschlusses Revision erhoben werden. (vgl. VwGH vom 23. November 2011, 2010/13/0148).

Wien, am 4. Mai 2018