

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und Berichterstatterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Senatsmitglieder Richter Johann Jungwirth, KR Elfriede Fischer und Christian Sambs in der Beschwerdesache ****Bf.+ADRESSE****, vertreten durch Arnold Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien über die Beschwerden gegen drei Wettgebührenbescheide gemäß § 201 BAO vom 19. August 2011, StNr. ****x1**** der belangten Behörde, des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, betreffend Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG – Teilnahme vom Inland aus (fortgesetztes Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, RV/3494-W/11) in der Sitzung am 2. Mai 2017 nach Durchführung einer mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beweisanträge vom 2. Mai 2017 auf Einvernahme von Herrn Mag. ****M**** von der KPMG und auf Einholung des BMF-Gutachtens, werden abgelehnt und gemäß § 183 Abs. 3 BAO wird von der Aufnahme dieser Beweise abgesehen.

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

Entscheidungsgründe

1. Strittige Punkte im fortgesetzten Verfahren

Feststellung der „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ anhand der Indizien Registrierungsort des Users bzw. die IP-Adresse (fortgesetztes Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, RV/3494-W/11, die durch VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 aufgehoben wurde):

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

1. Die Bf. fühlt sich durch die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG in verfassungsrechtlich gewährleisteten

Rechten beschwert, da nach ihrer Ansicht **der Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes** VwGH 20.11.2014, 2013/1670085 im fortgesetzten Verfahren anhand von Indizien der Registrierung des Wohnsitzes bzw. der IP-Adresse festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde, bei *Online*-Wetten **infolge des zunehmenden Abschlusses von Wetten über Mobiltelefone, Smartphones uä von der Bf. nicht rechtskonform erfüllbar sei**, da es sich bei den erforderlichen Daten um ein unzumutbares Beweismittel handle, und

2. der Gesetzestext unklar und damit verfassungswidrig sei, weswegen **die Bf. die Anregung stellte, dass das Bundesfinanzgericht einen Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof stellen möge**. Der Gesetzestext spezifizierte nicht, ob auf den Ort der Registrierung des Users oder eine österreichische IP-Adresse abzustellen sei. Das Abstellen auf den Registrierungsort könne nach Ansicht der Bf. nicht mit einer „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gleich gesetzt werden, weil es jederzeit möglich sei, dass ein mit einer österreichischen Wohnadresse registrierter Kunde auch vom Ausland aus *Online*-Wetten abschließe. Würden jene Wettumsätze erfasst, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt werden, befänden sich darunter Teilnehmer, die nicht mit einer inländischen Wohnadresse registriert waren.

Bemerk wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) im fortgesetzten Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

2. Verfahrensablauf

Einleitend wird festgehalten, dass es sich hier um das fortgesetzte Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11 handelt. Der Verfahrensablauf, der Sachverhalt und die bisherigen rechtlichen Erwägungen werden komprimiert wiedergegeben, **bezüglich vom Verwaltungsgerichtshof VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 nicht beanstandeter Teile** wird auf die ausführliche Version UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11 verwiesen, bzw. auf die rechtskräftige Entscheidung in einem vergleichbaren Fall UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13 (Laut OGH 28.03.2012, 2 Ob 186/11h; OGH 19.12.2013 1 Ob 151/13g kann sich der Richter der Begründung eines anderen Gerichts oder Senats zur selben Rechtsfrage anschließen und diese übernehmen, unabhängig davon, ob er die Begründung mit eigenen Worten wiedergibt oder diese wortgleich übernimmt).

Die Bf. ist nach eigener Beschreibung ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und –spiele mit Sitz in ****LAND**** und Betreiber der Plattform ***www*** über die im Internet Sportwetten und Spiele angeboten werden.

2.1. Initiativantrag an den VfGH

Gemeinsam mit anderen Anbietern von Sportwetten im Internet stellte die Bf.

Initiativanträge an den Verfassungsgerichtshof in Zusammenhang mit Wettens und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957 (Aufhebung der Wortfolge des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“) , des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes, die ab 1.1.2011 in Kraft sind, als verfassungswidrig aufzuheben, da es technisch nicht möglich sei, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Der Verfassungsgerichtshof wies mit **Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11** die Anträge zurück, da durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen und verwies die Antragsteller auf die Möglichkeit über Bescheide gemäß § 201 BAO bzw. Stellung von Rückzahlungsanträgen letztinstanzliche Bescheide zu erwirken, gegen die auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerden beim Verfassungsgerichtshof erhoben werden können.

2.2. Bescheide gemäß § 201 BAO

Für die Monate Jänner, Februar und März 2011 berechnete die Bf. die „Wettgebühren“ selbst und ersuchte mit Schreiben vom 21.2.2011 wegen Buchungsberichtigungen um bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO, im Wesentlichen deshalb, da das Tatbestandsmerkmal „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ gerade bei Onlinewetten im Internet nicht mit genügend Sicherheit festgestellt werden könne. Der Wettteilnehmer könne zwar mit dem elektronischen Verfahren der Geolokalisierung geographisch geortet werden, doch basiere die Genauigkeit der Geolokalisation auf der Annahme, dass sich der konkrete User in unmittelbarer physischer Nähe zu diesem Netz/Einwahlknoten befindet, was aber nicht immer möglich sei. Weiters teilte die Bf. dem Finanzamt mit, dass die Anmeldung als Kunde zum Wettangebot über die entsprechende Website unter Angabe der persönlichen Daten bzw. einer Landesauswahl, anhand welcher die Wohnsitzadresse des jeweiligen Wettteilnehmers festgestellt werden, erfolge. Der Registrierung liegen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf. zu Grunde, die vom Wettteilnehmer anlässlich der Erstregistrierung akzeptiert werden müssen. Die Bf. gab zwei Berechnungsmethoden an. Nach Methode 1 berechnete die Bf. die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Bf. registrierten und nach Methode 2 berechnete die Bf. die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die mit einer österreichischen Internet-Protokolladresse durchgeführt wurden. Die Bf. zog für die Wettgebührenabrechnungen Methode 1 heran.

“....

Methode 1: Registrierungsland Austria:

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

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

Methode 2: IP Adresse aus Land Austria:

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

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

Ermittlung der Teilnahme vom Inland aus

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

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

zur Standortfeststellung. Aus technischer Sicht kann aufgrund der IP Adresse eine vollständige örtliche Zuordnung nicht erfolgen.“

Aus diesen Gründen stellte die Bf. den Antrag auf Bescheiderteilung gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO.

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

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

Registrierungsland Austria:

	<i>Sportsbetting Umsatz (GV)</i>	<i>Gaming GGR</i>	
<i>Austria</i>			
<i>Total</i>	<i>9,874.612,00</i>	<i>951.391,00</i>	
<i>Davon 2%</i>	<i>197.492,24,</i>		
<i>Davon 40%</i>		<i>380.556,40</i>	

....“

Zusätzlich führte die Bf. aus:

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

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

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

“....

Registrierungsland Austria:

	<i>Sportsbetting Umsatz (GV)</i>		<i>Gaming GGR</i>	
<i>Austria</i>				
<i>Total</i>	<i>10.042.584,00</i>		<i>1.014.359,00</i>	
<i>Davon 2%</i>	<i>200.851,68</i>			
<i>Davon 40%</i>			<i>405.743,60</i>	

....“

Das Finanzamt ersuchte am 5.5.2011 um Ergänzung:

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

Wie erfolgt die Anmeldung als Kunde zum Wettangebot?

Welche Wetten wurden abgeschlossen?“

Die Bf. beantwortete die Fragen am 22.6.2011:

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

Anmeldung als Kunde zum Wettangebot

Die Anmeldung bzw. Registrierung zum Wettangebot erfolgt über die Webseite der....Bw....unter Angabe der persönlichen Daten bzw. einer Landesauswahl....Anhand

dieser Auswahl erfolgt die Feststellung der Wohnsitzadresse des jeweiligen Kunden, die bisher für die Abfuhr der Wettgebühr herangezogen wurde.

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

Die Bf. gab den Link dazu an.

„....Welche Wetten wurden abgeschlossen

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

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

Auf Seite 3 des Antwortschreibens der Bf. befindet sich eine Liste aufgeschlüsselt nach Wetteinsatz für Wetten über den Ausgang von Wettkämpfen bei etlichen Sportarten, angefangen von Alpine Skiing, über American Football,....Biathlon,...Darts,...Golf bis zu Tennis, Volleyball und Waterpolo. Die Wetteinsätze pro Sportart wurden in drei weiteren Spalten dargestellt für je 01 bis 03/2011. Total ergaben sich für 01/2011 10,576.596 Euro, für 02/2011 9,893.779 Euro und für 03/2011 10,072.651 Euro Gesamtsummen an Wetteinsätzen.

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

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

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

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

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

Beispiel:

Zeitpunkt des Wettabchlusses	Zeitpunkt des Wetteneignisses	Auswertung der Wette
31.1.2011	1.2.2011	1.2.2011

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

Die Bf. stellte den Antrag auf Buchungsberichtigung:

”

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

....

Ergänzende Hinweise:

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

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

Ein ausländischer Kunde (Registrierungsadresse im Ausland) wäre während seines Aufenthalts und Wettabschluss in Österreich – z.B. aufgrund von Urlaub, Arbeitsaufenthalt als Sprachtrainer, etc. – in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Im Gegensatz dazu müsste ein Kunde mit Registrierungsadresse aus Österreich bei einer Wettteilnahme vom Ausland aus von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden. Diese Steuerermittlung ist unabhängig von der Ansässigkeit des gewählten Wettanbieters und des Wettkunden. Eine gleichmäßige, wettbewerbsneutrale Besteuerung ist somit eher unwahrscheinlich, weil eine dahingehende Datenspeicherung und Aufzeichnung des Wettanbieters nicht möglich ist, eine Datenspeicherung der IP Adressen nicht zulässig ist und die IP Adresse keinen einigermaßen sicheren Aufschluss über den Aufenthalt des Kunden gibt.

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

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

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

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

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

Das Finanzamt begründete die Bescheide auszugsweise folgendermaßen:

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

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

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

*Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerklärung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die „Teilnahme vom Inland aus“ und somit die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG kann auch vom Finanzamt nur im Schätzungswege ermittelt werden. Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis der **Registrierung der Wettteilnehmer mit einer inländischen Wohnadresse**. Diesbezüglich gibt es seitens des Finanzamtes keine Einwände.“*

2.3. Berufungsverfahren

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Die Bf. stellte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den gesamten Senat vor

dem Unabhängigen Finanzsenat und die Festsetzung der Wettgebühren für die Monate Jänner, Februar und März mit Null. In der Berufung wurde im Wesentlichen die Verfassungswidrigkeit des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und zwar des Tatbestandsmerkmals „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ wegen Unklarheit und technischer Undurchführbarkeit eingewendet. Zu ihrer Berufung legte die Bf. diverse Fachartikel in Kopie bei.

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

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

Am 2.5.2012 überreichte der Unabhängige Finanzsenat sowohl der Bf. als auch dem Finanzamt einen Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat, zu welchem das Finanzamt am 30.5.2012 und die Bf. am 7.7.2012 Stellungnahmen samt umfangreichen Beilagenmaterial (<http://de.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Impressum> , Abfrage vom 6.7.2012; <http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting> , Abfrage 6.7.2012; Stellungnahme der Bf. gegenüber dem Parteienvertreter vom 4.7.2012 betreffend Geolokalisation über IP-Adresse der Wettkunden) abgaben. Am 8.11.2012 langte beim Unabhängigen Finanzsenat das Rechtsgutachten über die Rechtswahl der **LAND** Rechtsanwälte ****NAME**** ein.

Am 12. November 2012 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und im Anschluss daran die mündliche Verkündung der Berufungsentscheidung durch den Senat. (= UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Die Berufungen gegen die drei Bescheide wurden teilweise der Höhe nach stattgegeben, darüber hinaus als unbegründet abgewiesen. Für das fortgesetzte Verfahren ist die folgende Passage wesentlich:

„Im vorliegenden Fall zeigte die Bf. für Jänner 2011 auf, dass die Wettumsätze von Teilnehmern, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind 10,576.595,82 Euro betragen. Davon entfallen 9,669.908 Euro auf Teilnehmer mit einer österreichischen IP-Adresse und 771.487 Euro mit einer IP-Adresse aus einem anderen Land. Nach Teilnehmern mit einer österreichischen IP-Adresse errechnete Wettumsätze betrugen 9,966.741 Euro, wobei 296.833 Euro Wettumsätze auf Teilnehmer entfallen, die in einem anderen Land registriert sind, und 9,669.908 Euro auf Teilnehmer, die in Österreich registriert sind. Bei beiden Berechnungsmethoden sind ein identischer Fixpunkt die Wetteinsätze der Teilnehmer, die mit einer österreichischen Wohnadresse registriert sind und eine österreichische IP-Adresse hatten, das sind 9,669.908 Euro. In die Bemessungsgrundlage sind sicherlich die 9,669.908 Euro einzubeziehen. Die IP-Adresse gibt lediglich Anhaltspunkte dafür, ob sich der Teilnehmer an der Wette zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im Inland aufgehalten hat oder nicht. Teilnehmer

mit österreichischer Wohnadresse, die sich im Ausland befinden und von dort mit der Bf. das Rechtsgeschäft Wette abschließen, haben die Wette nicht im Inland abgeschlossen und sie nehmen nicht vom Inland aus am Rechtsgeschäft Wette teil. Teilnehmer, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, nach Österreich einreisen und von Österreich aus mit der Bf. eine Wette abschließen, haben das Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus abgeschlossen. Da die IP-Adresse Anhaltspunkte gibt, aber nicht mit Sicherheit aussagen kann, ob sich der Teilnehmer an der Wette zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes im Inland oder im Ausland befand, ist anhand der Angaben der Bf. die Bemessungsgrundlage zu schätzen. Nach den Berechnungen der Bf. dürften ca. 7% der Teilnehmer mit Wohnsitz in Österreich die Wetten im Ausland abgeschlossen haben, bzw. 3% der Teilnehmer, die möglicherweise in Österreich mit der Bf. Wetten abgeschlossen, haben ihren Wohnsitz im Ausland. Wie die Bf. angibt, wurden diese Wetteinsätze zwar geleistet, die Rechtsgeschäfte abgeschlossen, doch es ist durch das Internet nicht einwandfrei möglich, sie dem Inland- oder Ausland zuzuordnen. Die 7% und die 3% werden nicht in jedem Monat gleich bleiben, und wurden von unterschiedlichen Gesamtsummen berechnet, weswegen von einem Mittelwert ausgegangen wird, nämlich 5%. 5% der 9,669.908 Euro werden als Wettumsätze der Teilnehmer mit ausländischem Wohnort, aber Abschluss des Rechtsgeschäftes im Inland geschätzt.

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

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

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

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

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

$10,072.650,66 \text{ minus } 705.085,54 = 9,367.565,12 \times 5\% = 468.378,25 + 9,367.565,12 = 9,835.943,37$.

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

2.4. Beschwerden an die Höchstgerichte

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde ab.

In der **Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof** regte die Bf. nochmals ein Gesetzesprüfungsverfahren an, da sie sich durch die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten beschwert fühle. Auch in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde ging es ausschließlich darum, dass nach Ansicht der Bf. bei Internetwetten bzw. bei Zugriff über andere digitale Vertriebskanäle wie Mobiltelefon nicht nachvollziehbar sei, von welchem Ort aus der registrierte User auf das Angebot zugreift und ob daher die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Zur Schätzung der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG brachte die Bf. vor, dass sie die Berechnungsmethoden 1 und 2, denen das Finanzamt und der Unabhängige Finanzsenat im Wesentlichen folgten, lediglich deshalb angegeben habe, um finanzstrafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden und in dem Bemühen den Steuergesetzen zu entsprechen, dies unter der Darlegung des Umstandes, dass ihr eine dem Gesetz entsprechende Berechnung gar nicht möglich sei.

Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 hob die Berufungsentscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit folgender Begründung auf :

„Die Befugnis zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2012, 2009/17/0127, mwN).

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (vgl. Stoll, BAO Band 2, 1906). Der in § 184 Abs. 1 BAO genannte Begriff der Grundlagen der Abgabenerhebung gleicht im Wesentlichen dem in § 198 Abs. 2 BAO verwendeten Begriff der "Grundlagen der Abgabenfestsetzung", welcher dort mit dem Klammerausdruck "Bemessungsgrundlagen" erläutert wird. Daraus lässt sich ableiten, dass grundsätzlich die zu errechnenden Bemessungsgrundlagen den Gegenstand einer Schätzung bilden können (vgl. Stoll, aaO, 1915). Dies schließt allerdings nicht aus, dass nicht nur die dem Steuertarif unmittelbar vorgelagerte Rechengröße geschätzt werden kann, sondern

gegebenenfalls auch die diese bedingenden Tatsachen, Ereignisse, Abläufe usw. (vgl. Stoll, aaO, 1916).

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa zu den Ertragsteuern ausgesprochen, dass die Abgabenbehörde zwar dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und insoweit zur Schätzung berechtigt ist, dass aber vorgefundenes Vermögen einer in ihrem Vorliegen bei einem Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart nicht schätzungsweise angesetzt werden darf (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, VwSlg 6.784/F, und vom 24. September 1996, 95/13/0214, VwSlg 7.123/F). Ob also Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt worden sind, hat den Gegenstand der auf einer schlüssigen Beweiswürdigung beruhenden Sachverhaltsfeststellung zu bilden und ist einer Schätzung nicht zugänglich.

Die von der belangten Behörde erwähnte "Schätzung der Umsätze" im "Würstelstandbeispiel", bei welcher geschätzt würde, wieviele Entgelte auf den Kauf von Würsteln entfielen, also wieviele Rechtsgeschäfte abgeschlossen worden seien, ist rechtlich so zu betrachten, dass bei den dem Grunde nach unstrittigen, lediglich der Zahl nach nicht festgestellten Umsätzen die Höhe der Entgelte geschätzt wird.

Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG ist der Wetteinsatz, der im Inland abgeschlossenen Wetten. Ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs. 2 leg.cit.) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren I10, § 33 TP 17 GebG Rz 7).

Im Beschwerdefall schätzte die belangte Behörde demgegenüber unter Heranziehung eines Mittelwertes, ausgehend von den "Berechnungen" der Beschwerdeführerin, wie viele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfielen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

In dem gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 zweiter Satz B-VG vom Bundesfinanzgericht fortzusetzenden Verfahren wird somit als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen sein, 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.“

2.5. Fortgesetztes Verfahren

2.5.1. Vorhalt vom 9. März 2015

Um dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes nachzukommen, ersuchte das Bundesfinanzgericht mit **Vorhalt vom 9. März 2015** die Bf., **die Grundlagen für eine Neuberechnung der Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 im Sinne dieser Anordnung des Verwaltungsgerichtshofes für die Monate Jänner 2011, Februar 2011 und März 2011 bis 9. Juni 2015 zu übersenden.**

2.5.2. Ergänzenden Stellungnahme vom 9. Juni 2015

In der **ergänzenden Stellungnahme vom 9. Juni 2015** brachte die Bf. wie bisher vor,

1. dass der Wohnort des Users kein taugliches Indiz sei,
 - da er nichts darüber aussage, wo sich der User bei der konkreten Wettteilnahme befunden habe, da ein registrierter User über jeden Internetzugang weltweit auf das Angebot der Bf. zugreifen könne und legte dazu eine grafische Darstellung der Umsatzentwicklung von Sportwetten in Österreich für den Zeitraum von Jänner 2008 bis November 2012 als Beweis dafür vor, dass immer mehr Wetten von Mobiltelefonen, Smartphones u.ä. aus abgeschlossen würden,
 - weil eine durch eine solche Vorgehensweise „gleichmäßige“ Verteilung des Wettumsatzes auf die in Österreich registrierten User daher keinesfalls sachgerecht sei, da die tatsächlich getätigten Wettumsätze davon erheblich abweichen würden,
2. und dass ebenso die inländische IP-Adresse des Users kein taugliches Indiz sei,
 - da nach einhelliger Auffassung IP-Adressen nicht mit Sicherheit einem geografischen Ort zugewiesen werden können und
 - nur weil einer Wette eine inländische IP-Adresse zugeordnet werde, heiße das noch nicht, dass die Wette vom Inland aus abgeschlossen werde.
3. dass mit Urteil des EuGH 8.4.2014, C-293/12 *Rs Digital Rights Ireland Ltd* und C-594/12 *Rs Kärntner Landesregierung* die Richtlinie betreffend Vorratsdatenspeicherung ungültig sei. Die IP-Adressen würden unter diesen Sammelbegriff der Vorratsdaten fallen.
 - Daher sei das Festhalten von zusätzlichen Angaben eines Users, von wo aus dieser das Wettangebot tatsächlich nütze, mit dieser Rechtsprechung und dem Erkenntnis des VfGH 27.6.2014, G 47/2012 nicht vereinbar,
 - und es sei der Bf. nicht rechtskonform möglich, die erforderlichen Daten für das vom VwGH vorgeschlagene „Indiz“ der „Zuordnung von Wetten zu inländischen IP-Adressen“ zu erbringen, da es sich dabei um ein unzumutbares Beweismittel handle.
4. Abschließend stellte die Bf. die Anregung, das Bundesfinanzgericht möge beim Verfassungsgerichtshof den Antrag auf Normprüfung hinsichtlich § 33 TP 17 Abs. 2 GebG

„.... oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.“
stellen,

- da sich aus den Materialien ergebe, dass der Gesetzgeber keine Unterstützung dabei gebe, wie die Anknüpfung an die Teilnahme vom Inland aus bei Wetten im Internet zu interpretieren sei (658 BlgNR 24. GP)
- es im Abgabenrecht keine vergleichbare Bestimmung gäbe, die den Rechtsunterworfenen bei der Tatbestandsvoraussetzung helfen könnte,
- die Verfassungswidrigkeit sei umso mehr gegeben, wenn eine Bestimmung, deren Auslegung noch unklar sei, wie im vorliegenden Fall, tatsächlich weder rechtlich noch technisch umgesetzt werden könne,
- die Bestimmung sei gleichheitswidrig und ein normadäquates Verhalten der Abgabepflichtigen nach dem derzeitigen Stand der Technik gar nicht möglich, zudem werde in unzulässiger Weise in das Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums eingegriffen und
- für die Rechtsansicht der Bf. spreche auch der Artikel *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet. Erfüllung von Abgabentatbeständen kann nicht geschätzt werden, SWK 26/2013, 1151.

2.5.3. Ergänzenden Urkundenvorlage vom 18. Juni 2015

In der ergänzenden Urkundenvorlage vom 18.6.2015 überreichte die Bf. die DVD mit Grundaufzeichnungen über abgeschlossene Wetten in den Monaten Jänner bis März 2011. Auch daraus sei ersichtlich, dass es für Anbieter von Wetten über das Internet nur möglich sei, festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine bestimmte Wohnanschrift angegeben habe, am Internetangebot der Bf. auch teilgenommen habe. Der Wohnort sage aber nichts darüber aus, wo sich ein User bei der konkreten Wettteilnahme befunden habe.

Zu diesem Vorbringen verwies die Bf. auf ihre Ausführungen in der Berufung vom 23.9.2011, in der Ergänzenden Stellungnahme vom 5.12.2011 sowie in der Ergänzenden Stellungnahme vom 9.7.2012, und in der Ergänzenden Stellungnahme vom 9.6.2015 und teilte mit, dass diese für das Beschwerdeverfahren vollinhaltlich und zur Gänze aufrecht gehalten werde und stellte den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

2.5.4. Vorhalt zur Vorbereitung auf das Erörterungsgespräch vom 15. Oktober 2015

Die Bf. und das Finanzamt wurden zu einem Erörterungstermin am 9. November 2015 geladen, mit der Ladung wurde den Verfahrensparteien der **Vorhalt zur Vorbereitung auf das Erörterungsgespräch vom 15. Oktober 2015** mitgereicht. Infolge Terminverschiebungen von Seiten der Bf. fand das Erörterungsgespräch am 22. Februar 2016 statt.

2.5.5. Erörterungsgespräch am 22. Februar 2016

Anlässlich des **Erörterungsgespräches** am 22. Februar 2016 wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bf. brachte vor, dass die Vollziehung zufällig sei, weil sie virtuell schwer greifbar wäre. Sie führe bei gleichen Sachverhalten zu erheblich unterschiedlichen und damit zu willkürlichen Ergebnissen, die letztlich gleichheitswidrig seien. Verwiesen werde auf den Artikel *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, in taxlex 2015, 296, dass auch der Wohnsitz kein taugliches Indiz für eine Anknüpfung der Besteuerung sei. Gemäß § 115 BAO sei die Behörde verpflichtet, den Sachverhalt verlässlich festzustellen, und das sei derzeit nicht möglich. Im Verwaltungsgerichtshoferkenntnis würden nur zwei grundsätzlich mögliche Indizien aufgezeigt. Der Verwaltungsgerichtshof habe keine rechtlichen Ausführungen getätigt, an die das Finanzamt oder das Bundesfinanzgericht gebunden wäre, der Verwaltungsgerichtshof habe nur wegen der Beweiswürdigung aufgehoben. Es bestehe für die Bf. auch die Möglichkeit, die Indizien zu widerlegen, was durch das Vorbringen der Bf. anlässlich des Erörterungsgespräches auch getan worden sei, sowie durch drei noch vorzulegende Gutachten, wovon eines durch das Bundesministerium für Finanzen in Auftrag gegeben worden sei. Der Verfassungsgerichtshof habe sich nicht im Detail mit den verfassungsrechtlichen Fragen und der Verwaltungsgerichtshof habe sich nicht mit der Vollzugsuntauglichkeit auseinandergesetzt. Es wurde ersucht, den Senatstermin erst dann anzuberaumen, wenn die Bf. zwei Gutachten vorgelegt habe, nämlich ein technisches Gutachten und ein Rechtsgutachten. Im Schreiben, mit welchem das technische Gutachten geschickt werde, würde der Zeitrahmen für das Rechtsgutachten mitgeteilt werden. Mit der Vorlage des Rechtsgutachtens würden dann die weiteren Anträge gestellt und weiteres Vorbringen erstattet.

Das Finanzamt brachte vor, dass der Verwaltungsgerichtshof die Anregung der Bf. auf ein Normprüfungsverfahren nicht aufgegriffen habe. Bei den Indizien handle es sich um zwei mögliche Indizien, eines dieser Indizien sei im ursprünglichen Bescheid herangezogen worden. Ob es weitere Indizien gäbe, die der Verwaltungsgerichtshof nicht erwähnt habe, sei hier nicht von Bedeutung.

2.5.6. Vorlage des technischen Gutachtens am 11. März 2016

Mit Schreiben vom 11. März 2016 legt die Bf. das Gutachten von FH-Prof. DI ****TECHN*GUTACHTER**** zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016 vor. Der Sachverständige erstellte ein Gutachten zur Frage, wie zuverlässig eine Positionsbestimmung eines Internet-Nutzers auf Basis der dem Teilnehmergerät zugewiesenen Internet-Adresse (IP-Adresse) möglich ist, um z.B. die Position des Teilnehmers während eines Registrierungsprozesses und der dabei angegebenen Adresse zu verifizieren oder die Position des Teilnehmers während der Nutzung eines Internet-Angebotes (wie z.B. Wettabschluss) festzustellen und kam zu dem Ergebnis, dass eine exakte Positionsbestimmung eines Internetgeräts (und damit Internet-Nutzers) zum Zeitpunkt der Registrierung für ein Internet-Angebot oder zum Zeitpunkt der Nutzung eines Internetangebots nicht zuverlässig möglich sei. Sowohl Laptop, PC, Server, Smart-TV als auch mobile Internetzugänge, wie sie auf Smartphones über

UMTS/LTE oder auch „LTE-Web-Cubes“ realisiert werden, erhalten über einen gewissen Zeitraum eine dynamische Internet-Adresse. (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Punkt 2.2). Aufgrund der Dynamik der IP-Adresszuweisungen ist eine rückwirkende Auswertung von IP-Zuweisungen zu Providern und Endkunden und deren geografische Position nur eingeschränkt möglich, da sich die IP-Adressblock-Zuweisungen innerhalb von wenigen Jahren ändern können. Eine exakte IP-Adressen-Positionsbestimmung ist aus den zur Verfügung stehenden Daten der *Regional Internet Registries* nicht zuverlässig möglich (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Geolokalisation, Punkt 2.3). Weiters sind Falschangaben von Nutzern bei der Registrierung für einen Web-Service im Zunehmen (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Punkt 2.4). Eine *MaxMind* Abfrage für Österreich ergab eine Genauigkeit von lediglich zwischen 50% und 77% (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Punkt 3.2.1), dazu kommt, dass unterschiedliche Geolokalisationsanbieter untereinander zu abweichenden Ergebnissen kommen, eine Übereinstimmung besteht nicht einmal zu 95%. (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Punkt 3.2.2). Eine zuverlässige Positionsbestimmung ist auch nicht mit einem GPS-basierendem Verfahren möglich, da eine solche innerhalb von Gebäuden nicht möglich ist. (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Punkt 3.3). Dazu kommen die Umgehungsmöglichkeiten für IP-Positionsbestimmung, wie mobile Browser, Proxy-Services, Tor-Netzwerk oder VPN-Verwendung. (**TECHN*GUTACHTER**, Gutachten Punkt 4).

Die Bf. teilte bis 23. März 2017 keinen Zeitrahmen für das Rechtsgutachten mit und legte weder ein Rechtsgutachten, noch ein Gutachten, das vom Bundesministerium für Finanzen in Auftrag gegeben worden sei, vor.

2.5.7. Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung vom 23. März 2017 und Ladung

Mit Ladung und Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017 wurden die Bf. und das Finanzamt zur mündlichen Senatsverhandlung am 2. Mai 2017 geladen. Der ausführliche Sachverhalt mit vorläufigen rechtlichen Überlegungen dazu wurde der Bf. und dem Finanzamt in dem genannten Vorhalt vom 23. März 2017 überreicht.

2.5.8. Vertagungsantrag vom 7. April 2017

Mit E-Mail vom 7. April 2017 ersuchte die Bf., die am 2. Mai 2017 für 9 Uhr anberaumte, von ihr beantragte, mündliche Verhandlung vor dem Senat zu vertagen, da der steuerliche Vertreter Herr Mag. ****M**** von der KPMG Niederösterreich GmbH geschäftlich verhindert sei, am Senatstermin teilzunehmen und das Rechtsgutachten erst Juni/Juli 2017 vorgelegt werden könne. (1. Vertagungsantrag).

2.5.9. Beschluss BFG 10. April 2017, RV/7100024/2015

Mit verfahrensleitendem Beschluss BFG 10. April 2017, RV/7100024/2015 wurde den Anträgen der Bf. auf Vertagung nicht stattgegeben. Die Bf. sei ohnehin durch den „Experten für Gebühren und Verkehrsteuern“, Herrn Dr. ***R*** von der Arnold Rechtsanwälte GmbH (z.B. *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ [2011]; *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Loseblattausgabe) vertreten, weswegen kein besonderer Grund des Einzelfalles vorliege, warum die Intervention gerade eines zweiten „Experten für Gebühren und Verkehrsteuern“ Herrn Mag. ****M****, dringend und zwingend geboten erscheine (*M/coch*, Manchmal schlägt auch der Gesetzgeber bei der Betrugsbekämpfung über die Stränge. Zahlreiche unklare Tatbestandsmerkmale bereiten Auslegungsschwierigkeiten, SWK 2011, 61). Da als wesentlicher Vertagungsgrund die geschäftliche Verhinderung des steuerlichen Vertreters der Bf., Herrn Mag. ****M**** geltend gemacht wurde, wurde Herrn Mag. ****M**** von der KPMG Niederösterreich GmbH der Beschluss samt einer Ausfertigung des Vorhaltes zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017 zugestellt, dass er, wenn er das möchte, eine Stellungnahme abgeben kann.

2.5.10. Vertagungs- und Beweisanträge vom 25. April 2017

Mit Schreiben vom 25. April 2017 stellte die Bf. den zweiten Antrag, die mündliche Senatsverhandlung zu vertagen (2. Vertagungsantrag), da der steuerliche Vertreter Herr Mag. ****M**** von der KPMG Niederösterreich GmbH geschäftlich verhindert sei, am Senatstermin teilzunehmen und „*nicht nur rechtliche, sondern auch komplexe steuerliche Fragen*“ für das Verfahren relevant und wichtig seien. Die Bf. stellte auch Beweisanträge, nämlich die Zeugeneinvernahme von Mag. **NAME** vom BMF, dass das BMF ein Sachverständigengutachten eingeholt habe, das den Standpunkt der Bf. stütze und wesentliche Argumente enthalte, die zu einer Stattgabe der Beschwerde führen müssten. Weiters wurde die Zeugeneinvernahme von *DI **TECHN*GUTACHTER*** und von *Dr. ****RECHTSGUTACHTERIN***** jeweils zu ihren Gutachten beantragt.

2.5.11. Beschluss BFG 26. April 2017, RV/7100024/2015

Mit verfahrensleitendem Beschluss BFG 26. April 2017, RV/7100024/2015 wurde den Anträgen nicht stattgegeben. Zum Vertagungsgrund wegen geschäftlicher Verhinderung des steuerlichen Vertreters wurde ausgeführt, dass es im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht weder Anwaltszwang noch Steuerberaterzwang gäbe und der ausgewiesene anwaltliche Vertreter der Bf. über die entsprechenden steuerlichen Kenntnisse verfüge. Die Beweisanträge wurden abgelehnt, weil die Anträge betreffend Sachverständigengutachten des BMF „*ein bereits eingeholtes Gutachten vorzulegen, das den Standpunkt der Bf. stützt*“ nicht konkret seien, und die beantragten Zeugeneinvernahmen von Gutachtern über die Ergebnisse ihrer Gutachten unerheblich seien. Abgesehen davon bedürfe es über das anzuwendende Recht keiner Beweisaufnahme mittels Gutachtens. Aus Zeitgründen wurde zur Information der Beschluss im pdf-Format am selben Tag dem anwaltlichen Vertreter der Bf. und dem

Finanzamt mit E-Mail überreicht, mit dem Hinweis, dass die Zustellung in Papierform postalisch erfolgen werde.

2.5.12. Sonstiges

Bezüglich des Gutachtens des Bundesministeriums für Finanzen fragte die Berichterstatterin (aus Zeitgründen) mit E-Mail vom 26. April 2017 das Finanzamt. Das Finanzamt antwortete dazu am 27. April 2017 „ *Dem FAGVG liegt ein solches Gutachten nicht vor und kann demnach auch nicht übermittelt werden* .“ Dieser E-Mailverkehr wurde umgehend dem anwaltlichen Vertreter Herrn Dr. ***R*** am selben Tag weitergeleitet.

Die Bf. gab zum Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017 eine schriftliche Stellungnahme erst in der mündlichen Verhandlung ab.

Das Finanzamt gab zum Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017 keine schriftliche Stellungnahme ab.

Herr Mag. ****M****, KPMG Niederösterreich GmbH, gab zum Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017 keine schriftliche Stellungnahme ab.

2.5.13 Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 2. Mai 2017 statt.

Der anwaltliche Vertreter der Bf. legte zu Beginn der mündlichen Verhandlung das im Schreiben vom 25. April 2017 angesprochene **Gutachten von Ass. –Prof. Dr. ****RECHTSGUTACHTERIN******, das diese im Auftrag der KPMG Niederösterreich GmbH zu § 57 Abs. 2 GSpG am 15. März 2017 erstattet hat, dem Senat vor. Das Gutachten wurde vom Senat durchgesehen und als ergänzendes Beschwerdevorbringen gewertet, das Gutachten stützt die Gleichheitswidrigkeit letztendes auf ein Vollzugsdefizit, da bei der Teilnahme vom Inland aus durch die IP-Adresse die Bf. ihrer Verpflichtung nicht vollständig nachkommen könne.

Weiters **übergab der anwaltliche Vertreter dem Senat einen ergänzenden Schriftsatz**, in dem er eine Stellungnahme abgab und weitere Beweisanträge stellte:

Schriftlich gestellter Beweisantrag: Parteieneinvernahme von HR Dr. *NAME* vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zum Beweis dafür, dass das Bundesministerium für Finanzen in der gegenständlichen Angelegenheit und auch angesichts der zahlreichen anhängigen Parallelverfahren ein Sachverständigen-Gutachten bzw. eine Studie eingeholt habe, das den Standpunkt der Bf. nicht nur in sachverhaltsmäßiger, sondern auch in rechtlicher Hinsicht stütze und wesentliche Argumente enthalte, die ebenfalls zu einer Stattgabe der Beschwerde führen müssen, sowie, dass das Finanzamt keine im Sinne der verfassungsrechtlichen Vorgaben, aber auch im Sinne der Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen und relevanten Ermittlungstätigkeiten vorgenommen habe.

Der erkennende Senat fasste dazu folgenden verkündeten (verfahrensleitenden)

Beschluss : Gemäß § 183 Abs. 3 BAO wird von der Aufnahme des beantragten Beweises auf Parteieneinvernahme von HR Dr. *NAME* abgesehen. Da HR Dr. *NAME* als Vertreter der Amtspartei in diesem Verfahren agiert und die Sache in Rede und Gegenrede zu erörtern ist, wird von der Aufnahm des beantragten Beweises abgesehen.

Schriftlich gestellter Beweisantrag: Einholung eines weiteren technischen Gutachtens zum Beweis dafür, dass auch in technischer Hinsicht eine Feststellung des Tatbestandsmerkmals einer Teilnahme an Wetten „*vom Inland aus*“ und damit eine objektive, nachvollziehbare oder gar verlässliche Zuordnung von Wetten zu bestimmten Personen gerade nicht möglich sei. Es bestehe daher weder für den Abgabepflichtigen noch für die Behörde eine Möglichkeit, festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme tatsächlich erfolge. Mögliche Überprüfungsschritte zu allfälligen „Indizien“ habe weder das Finanzamt noch das Bundesfinanzgericht gesetzt oder vorgegeben. Damit sei ein so schwerwiegendes Vollzugsdefizit der präjudiziellen Gesetzesbestimmung gegeben, welches jedenfalls weit in die Verfassungssphäre reiche und die verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte verletze. Aus Sicht der Bf. sei ein Prüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof durch das Bundesfinanzgericht erforderlich. Der Sachverständige könne Auskunft geben, dass eine Positionsbestimmung auf Basis einer Geolokalisation in Bezug auf exakte Adressen bestenfalls in einem geringen Prozentsatz der Fälle möglich sei und die Geolokalisation zu abgefragten IP-Adressen auch widersprüchliche Ergebnisse liefern und eine Positionsbestimmung darüber hinaus unmöglich sei.

Der erkennende Senat fasste dazu folgenden verkündeten (verfahrensleitenden)

Beschluss : Gemäß § 183 Abs. 3 BAO wird von der Aufnahme des beantragten Beweises auf Einholung eines weiteren technischen Gutachtens abgesehen. Da bereits ein Gutachten darüber erstellt wurde, dass die IP-Adresse keine 100% zuverlässige Aussage darüber zulässt, dass sich der Teilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im Inland befunden hat, wird von der Aufnahme des beantragten Beweises abgesehen.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde von der Bf. ergänzend ausgeführt :

Es wären aufgrund des vorgelegten Gutachtens zu § 57 Abs. 2 GSpG maßgebliche verfassungsrechtliche Fragen zu klären, weswegen eine Vorlage an den Verfassungsgerichtshof geboten wäre. Im konkreten Fall ist es der Bf. gerade nicht möglich, konkrete Angaben zum Sachverhalt zu machen, weswegen die amtswegige Ermittlungspflicht des Finanzamtes im konkreten Fall bestehet und der es nicht nachgekommen sei. Bereits bei der Antragstellung auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO von Seiten der Bf. sei festgehalten worden, dass eine richtige Sachverhaltsermittlung nicht möglich sei. Es sei angegeben worden, dass sich der Sachverhalt aufgrund von technischen und faktischen Schwierigkeiten nicht ermitteln lasse und die Bemessungsgrundlage sei überhöht angegeben worden. Auch bei den Wettschulden seien 80% der Einsätze auf 5% der Spielteilnehmer zurückzuführen.

Diese Hinweise seien von der bescheiderlassenden Behörde nicht überprüft worden. Es seien der Finanzbehörde umfangreiche Daten zur Verfügung gestellt worden, die darauf schließen lassen würden, dass in etlichen Fällen keine Teilnahme vom Inland aus erfolgt sei. Jänner 2011 und Februar 2011 seien jeweils 300 Wetten nicht in Euro abgeschlossen worden. 7,44% der Bemessungsgrundlage im Jänner 2011 entfielen auf in Österreich nicht populäre Sportarten, wie Rugby, Cricket, Darts, Pferderennen, Snooker, Badminton, Basketball und American Football. In etlichen Ländern würden Einschränkungen bezüglich der Teilnahme am Glücksspiel bestehen, daher sei eine Spielteilnahme nur mit der Registrierung in einem Land möglich, in dem diese Einschränkung nicht bestehe. Daher sei zu vermuten, dass etliche Spielteilnehmer nur mit österreichischer Adresse registriert seien, diese ihnen allerdings nicht zuzuordnen sei. Wie bereits vorgebracht, habe die Bf. im Dezember 2010 mit der IT 45% mit Länderauswahl Österreich nicht nachvollziehen können. Diese Daten zu den Wetten für März 2011 würden nicht vorliegen, könnten aber in zwei oder drei Wochen nachgebracht werden.

Zwischenzeitig sei die EuGH-Entscheidung (C-293-2012 und C-594/2012) zur Vorratsdatenspeicherung, sowie VfGH 27.6.2014, G 47/2012 ua. ergangen. Demnach enthalte die IP-Adresse persönliche Daten, die wegen Verletzung des § 1 DSG nicht verwertet werden dürfen. Daher sei der Bf. eine Ermittlung dieser IP-Daten gesetzlich zulässigerweise gar nicht möglich. Daraus ergäben sich auch weitere verfassungsrechtliche Fragen, die vom Verfassungsgerichtshof geklärt werden müssten.

Die Teilnahme vom Inland aus ergäbe sich nicht alleine aus der österreichischen Registrierungsadresse, das stehe nicht im Gesetz. Es seien daher auch noch weitere Indizien erforderlich, als die Verwertung der Daten aus der IP-Adresse nach den Vorgaben des EuGH und des VfGH eben primärrechtlich und verfassungsgesetzlich nicht zulässig seien.

Die Bf. habe eine Information, dass vom Bundesministerium ein Gutachten bzw. eine Studie in Auftrag gegeben worden sei. Diese Studie sei zu verfassungsrechtlichen Fragen erstellt worden, zur Ermittlung des Tatbestandes, dem Abschluss der Wette vom Inland aus. Die Studie sei zeitnah zum letzten Erörterungstermin erstellt worden, Ende 2015/Anfang 2016. Der Name der Studie sei „*Rechtliche Rahmenbedingungen der Bekämpfung illegalen Onlineglücksspiels*“. Das Gutachten sei über Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen erstellt worden, und zwar von der Universität Graz, von Herrn Univ. Prof. **NAME*, Institut für öffentliches Recht und Politikwissenschaften. Kenntnis erlangt habe die Bf. in einem am 31. März 2016 stattgefundenen Termin im Ministerium, bei dem vom Bundesministerium für Finanzen hingewiesen wurde, dass es zur Verfügung gestellt werde. Und bei einem weiteren Gesprächstermin am 30. Juni 2016 sei auch seitens des Bundesministeriums für Finanzen zugesagt worden, die Studie öffentlich zugänglich zu machen, bzw. abgabenrechtlich relevanten Teile zu übermitteln. Bis dato liege von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen nichts Schriftliches vor.

Die Bf. beantrage daher, Herrn Mag. ****M**** als Auskunftsperson zum Beweis dafür, dass diese Vorbringen über das Gutachten richtig sind, zu vernehmen.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde vom Finanzamt ergänzend ausgeführt

:
Gerade wegen der Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass der Registrierungsort ein Indiz darstelle, und dass dem mit Beweis entgegengetreten werden könne. Aus Sicht des Finanzamtes würden konkrete Beweise zu diesen Fällen nicht vorliegen. Die angesprochenen Sportarten in diversen Fernsehsendern seien auch deutschsprachig zu sehen und würden, wenn überhaupt, nur Vermutungen über den Teilnahmeort zulassen. Des Weiteren bestünde nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf., eine Verpflichtung des Kunden, seine Adressdaten richtig und vollständig anzugeben, und auch diesbezügliche Änderungen bekanntzugeben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhaltes dort ihre Grenze, wo nur noch die Partei Angaben machen könne. Die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht seien dort, wo die Angaben nur mehr durch die Parteien erbracht werden können, was im gegenständlichen Fall auf die konkreten Indizien zutrifft. Der Sachverhalt weise einen gewissen Auslandsbezug auf, wodurch sich nach der VwGH-Rechtsprechung eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei ableiten lasse. Zum Gutachten könne das Finanzamt weder zur Existenz noch zum Inhalt des Gutachtens etwas sagen, da dem Finanzamt darüber nichts bekannt sei. Zum angesprochenen Titel des Gutachtens sei zu entnehmen, dass sich daraus keine Relevanz für die Wettgebühren ergeben würde.

Das FA beantragte, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen und verwies auf die bisherigen Vorbringen.

Die Bf. beantragte, allen Beschwerden statzugeben und hielt alle bisherigen Anträge und die bisherigen Vorbringen vollinhaltlich aufrecht.

3. Beweise

Beweis wurde erhoben

durch Einsicht:

- in die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf. in der Fassung vom 14.7.2011, vom 12.7.2010 und vom 9.2.2011 (verwiesen wird auf die ausführliche Darstellung der drei Versionen der Geschäftsbedingungen der Bf. in UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11);
- in das Firmenbuch (historische Daten) ****Bf.historisch**** (gelöscht);
****ABFRAGE01**** Abfrage vom 23.4.2012; en.wikipedia.org/wiki/****ABFRAGE02****,
Abfrage vom 23.4.2012; de.****ABFRAGE03**** Abfrage vom 23.4.2012;

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

- in die von der Bf. vorgelegten Artikel *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 88; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, und
- in den von der Bf. vorgelegten Beschluss des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofes, Beschluss vom 7.5.2007, 24 CS 07.10.

Weitere Beweisaufnahmen siehe auch UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11.

- Vorhalt vom 9. März 2015, die Grundlagen für eine Neuberechnung der Wettgebühren iSd VwGH-Erkenntnisses zu übersenden
- durch Einsichtnahme in die von der Bf. übersendete DVD
- Vorhalt zur Vorbereitung auf das Erörterungsgespräch gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 15. Oktober 2015,
- Abhaltung eines Erörterungsgespräches am 22. Februar 2016,
- durch Einsichtnahme in das Gutachten von FH-Prof. DI ****TECHN*GUTACHTER**** zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016, vorgelegt am 11. März 2016
- Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017
- durch Einsichtnahme in das Gutachten von Ass. –Prof. Dr. ****RECHTSGUTACHTERIN****, das diese im Auftrag der KPMG Niederösterreich GmbH zu § 57 Abs. 2 GSpG am 15. März 2017 erstattet hat und
- Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. Mai 2017.

4. Sachverhalt

Die Bf. ist nach eigener Beschreibung ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und –spiele mit Sitz in ****LAND**** und Betreiber der Plattform ***www*** über die im Internet Sportwetten und Spiele angeboten werden. Die Bf. ist aus mehreren Umgründungen hervorgegangen. Sie besteht seit 1997. Nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der für die vorliegende Beschwerdesache wesentlichen Fassung vom 12.7.2010 (nahezu gleich lautend vom 9.2.2011 und 14.7.2011) bietet

die Bf. *Online* Sportwette, Multiplayer Poker, casino- und lotterieähnliche Spiele mit „echtem“ Geld an. Im ersten Absatz betreffend Allgemeine Bedingungen, Angebot, ist eine Passage enthalten, worin der User mit den Allgemeinen Geschäftsbedingungen bestätigt, dass er sich im Zeitpunkt der Wettabgabe nicht (Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Fassung vom 14.7.2011 nicht in Polen) in den ausdrücklich genannten deutschen Bundesländern Sachsen, Baden-Württemberg, Nordrheinwestfalen oder Hessen aufhält. Die Bf. hat nach ihrer eigenen Aussage keine Erfahrungswerte, ob diesbezüglich „Falschmeldungen“ gemacht wurden. (Mündliche Verhandlung vor dem Senat am 12.11.2012).

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen sehen auch vor, dass jedes Mal, wenn der Wettteilnehmer (User) eine Wette abschließt, er die aktuelle Version der Allgemeinen Geschäftsbedingungen akzeptiert und damit einverstanden ist, sie zu befolgen. (Punkt Rechtswahl/Erfüllungsort/Geistiges Eigentum, 6.). Laut Punkt Haftung/Datenverarbeitung, 6. erklärt der User mit Abschluss der Wette bzw. mit der Teilnahme an den Spielen und dem Platzieren von Einsätzen, dass er das erforderliche Mindestalter seiner nationalen Rechtsordnung erreicht hat und dass er geschäftsfähig ist.

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

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

Während sich für die Bf. die Wohnadresse des Wettteilnehmers aus dem Anmeldeformular anlässlich der Registrierung ergibt, kann sich der Ort, an welchem sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette befindet, aus dem Internetprotokoll (IP) ergeben. Die IP-Adresse wird verwendet, um Daten von ihrem Absender zum vorgesehenen Empfänger transportieren zu können. Im Gegensatz zur Wohnadresse ist die IP-Adresse nicht an einen bestimmten Ort gebunden, sondern an einen Computer, auf deren Besitzer die IP-Adresse registriert ist. (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse> , Abfrage vom 2.4.2012; http://de.wikipedia.org/wiki/Anonymität_im_Internet, Abfrage vom 13.4.2012).

Die IP-Adressen können entweder permanent zugewiesen werden oder jedes Mal beim Aufbau einer Internetverbindung neu zugewiesen werden. (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse> , Abfrage vom 2.4.2012). Die dynamische Vergabe der Internetadresse ist ein Hinweis darauf, ob sich der Computer, von dem aus an der Wette teilgenommen wird, in Österreich oder im Ausland befindet.

Sowohl Laptop, PC, Server, Smart-TV als auch mobile Internetzugänge, wie sie auf Smartphones über UMTS/LTE oder auch „LTE-Web-Cubes“ realisiert werden, erhalten über einen gewissen Zeitraum eine dynamische Internet-Adresse.

(**TECHN*GUTACHTER** , Gutachten Punkt 2.2). Aufgrund der Dynamik der IP-Adresszuweisungen ist eine rückwirkende Auswertung von IP-Zuweisungen zu Providern und Endkunden und deren geografische Position nur eingeschränkt möglich, da sich die IP-Adressblock-Zuweisungen innerhalb von wenigen Jahren ändern können. Eine exakte IP-Adressen-Positionsbestimmung ist aus den zur Verfügung stehenden Daten der *Regional Internet Registries* nicht zuverlässig möglich (**TECHN*GUTACHTER** , Gutachten Geolokalisation, Punkt 2.3).

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

Die Literatur zum Thema Internet und Geotargeting wurde ausführlich dargestellt in UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11, sowie in der rechtskräftigen Entscheidung, die das analoge Thema betrifft, UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13. Aus dem Verfahren vor dem Finanzamt ergab sich, dass die Bf. aus den IP-Adressen der Wettteilnehmer jedenfalls entnehmen kann, ob es sich um eine österreichische oder um eine ausländische IP-Adresse handelt.

5. Gesetzliche Grundlagen

Allgemeine Bestimmungen

„Gemäß § 1 GebG unterliegen den Gebühren Schriften undRechtsgeschäfte.

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

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

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

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

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

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

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

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

„Wettgebühr“

„Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung des noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird: Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, vom höheren Wetteinsatz 2 vH.

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

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist die Wettgebühr nach Abs. 1 Z 1, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Die Gebühr ist am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur Gebührenentrichtung Verpflichtete eine Abrechnung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen; dies gilt als Gebührenanzeige. Die Abrechnung ist elektronisch zu übermitteln, sofern dies dem Verpflichteten auf Grund der technischen Voraussetzungen zumutbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Übermittlung der Abrechnung und das Verfahren mit Verordnung näher zu regeln.“

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

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

Gemäß § 28 Abs. 4 GebG haben Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

Gemäß § 30 GebG haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldnern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen sowie bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige alle sonst gemäß § 31 Abs. 2 zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen.

Gemäß § 31 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist....mit einer beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beim Finanzamt anzugeben....“

6. Rechtliche Erwägungen

6.1. Beweisanträge

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO 2. Satz ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Die Bf. brachte anlässlich des Erörterungsgespräches am 22. Februar 2016 vor, dass sie ein „Rechtsgutachten der Universität Graz, das vom BMF in Auftrag gegeben wurde“, noch vorlegen werde. Dieses Gutachten wurde von der Bf. nicht vorgelegt.

Am 25. April 2017 stellte die Bf. den Antrag auf Zeugeneinvernahme von Herrn Mag. **NAME**, zum Beweis dafür, dass das Bundesministerium für Finanzen in gegenständlicher Angelegenheit ein Sachverständigen-Gutachten eingeholt habe, das den Standpunkt der Bf. nicht nur in sachverhaltsmäßiger, sondern auch in rechtlicher Hinsicht stütze und wesentliche Argumente enthalte, die zu einer Stattgabe der Beschwerde führen müssten, und den Antrag, dem Bundesministerium für Finanzen bzw. dem Finanzamt den Auftrag zu geben, das Gutachten vorzulegen.

Mit verfahrensleitendem Beschluss BFG 26. April 2017, RV/7100024/2015 wurden die Beweisanträge abgelehnt. „Erheblich ist ein Beweisantrag nur, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung zumindest mittelbar sachverhaltsmerklich ist. Ein Antrag auf Zeugeneinvernahme, zum Beweis dafür, dass ein Rechtsgutachten erstellt

worden sei, das wesentliche rechtliche Argumente enthalte, die zu einer Stattgabe der Beschwerde führen müssen, ist kein erheblicher Beweisantrag, da eine in einem Gutachten geäußerte Rechtsansicht nicht dazu beiträgt, Klarheit über den Sachverhalt zu gewinnen. Außerdem hat die Bf. nicht dargetan, welche für den vorliegenden Fall relevanten konkreten Umstände sich daraus ergäben, es wurde kein konkretes Thema, kein Datum und kein Gutachter genannt. Mangels Konkretisierung kann kein Auftrag, „ein bereits eingeholtes Sachverständigen-Gutachten vorzulegen, das den Standpunkt der Bf. stützt,“ dem Bundesministerium für Finanzen bzw. dem Finanzamt erteilt werden. Abgesehen davon ist ein Sachverständigenbeweis (§ 177 BAO) nur notwendig, wenn das Gericht nicht selbst über die entsprechenden Kenntnisse verfügt oder sich die Kenntnisse durch Fachliteratur aneignen kann. Da das Bundesfinanzgericht, im gegenständlichen Fall der zuständige Senat des Bundesfinanzgerichtes, das anzuwendende Recht kennt, bedarf es darüber keiner Beweisaufnahme mittels eines „Rechtsgutachtens“.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. Mai 2017 äußerte sich die Bf. dazu: Die Studie sei zeitnah zum letzten Erörterungstermin erstellt worden, Ende 2015/Anfang 2016. Der Name der Studie sei „*Rechtliche Rahmenbedingungen der Bekämpfung illegalen Onlineglücksspiels*“. Das Gutachten sei über Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen erstellt worden, und zwar von der Universität Graz, von Herrn Univ. Prof. **NAME*, Institut für öffentliches Recht und Politikwissenschaften. Kenntnis erlangt habe die Bf. in einem am 31. März 2016 stattgefundenen Termin im Ministerium, bei dem vom Bundesministerium für Finanzen hingewiesen wurde, dass es zur Verfügung gestellt werde. Und bei einem weiteren Gesprächstermin am 30. Juni 2016 sei auch seitens des Bundesministeriums für Finanzen zugesagt worden, die Studie öffentlich zugänglich zu machen, bzw. die abgabenrechtlich relevanten Teile zu übermitteln.

Die gegen Ende der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. Mai 2017 gestellten Beweisanträge auf Einvernahme von Herrn Mag. ****M**** und neuerlich auf Einholung des „BMF-Gutachtens“ wurden wegen Unerheblichkeit abgelehnt.

Das Bundesfinanzgericht zog nicht in Zweifel, dass es grundsätzlich Gutachten bzw. Studien zum Glücksspiel gibt, die möglicherweise das Bundesministerium für Finanzen in Auftrag gegeben hatte. Es gibt nämlich sehr viele Gutachten und Studien zu diesem Thema, die über Internet abgerufen werden können. Zum Beispiel gibt es den Evaluierungsbericht des Bundesministers für Finanzen an den Nationalrat über die Auswirkungen des Glücksspielgesetzes 2010-2014 (III-131 BlgNR), zu dem in § 60 Abs. 25 Z 5 GSpG der Auftrag erteilt wurde, das BMF veröffentlichte auf seiner Homepage <https://www.bmf.gv.at/steuern/glueckspiel-spielerschutz/in-oesterreich/> Gluecksspiel den „Glücksspiel Bericht 2010-2013“, eine weitere Studie ist die des ISD Institut für interdisziplinäre Sucht- und Drogenforschung in Kooperation mit dem Österreichischen Gallup Institut „Glücksspielverhalten und Glücksspielprobleme in Österreich. Ergebnisse der Repräsentativerhebung 2015“ (<http://www.isd-hamburg.de/praesentationen.htm>) im Zusammenhang mit den Unterlagen zu den Fachtagungen

zu Glücksspiel und Spielerschutz auf der Homepage des BMF <https://www.bmf.gv.at/steuern/gluecksspiel-spielerschutz/hilfsangebote/Spielerschutz>. Bezieht man die über die Homepage des Parlamentes abrufbare Parlamentskorrespondenz mit ein, werden noch weitere Berichte und Studien dazukommen. (siehe z.B. BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012).

Ebenso sind auf vielen Universitäten Glücksspielforschungsinstitute oder Forschungsstudien über Glücksspiel eingerichtet, die auch Publikationen herausgeben, z.B. Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien (<http://zfg.univie.ac.at/1/willkommen.pdf>), auf der Universität Graz Institut für Öffentliches Recht und Politikwissenschaft beschäftigt sich die Forschungsgruppe „Online-Glücksspiel“ mit den rechtlichen Rahmenbedingungen der Bekämpfung illegalen Online-Glückspiels. Die Forschungsgruppe untersucht das Online-Glücksspiel unter ordnungspolitischen und abgabenrechtlichen Gesichtspunkten und erarbeitet Vorschläge für eine bessere Regulierung im nationalen und internationalen Kontext. (<https://rewi.uni-graz.at/de/forschen/spezialforschungsfelder/recht-und-wirtschaft/inhalt/>). Weiters zu nennen ist die Forschungsstelle Glücksspiel an der Universität Hohenheim in Deutschland, die eine Schriftenreihe herausgibt und jährlich Symposien abhält. (<https://gluecksspiel.uni-hohenheim.de/> ; siehe z.B. UFS 05.04.2007, RV/1662-W/06; UFS 24.07.2007, RV/0036-W/02; UFS 13.05.2011, RV/0499-I/10).

Dass ein solches Gutachten bzw. Studie der Universität Graz, von Herrn Univ. Prof. **NAME*, Institut für öffentliches Recht und Politikwissenschaften vorliegt, wurde nicht in Frage gestellt, weswegen von der Einvernahme von Herrn Mag. ****M**** abgesehen wurde.

Abgesehen davon, dass die Bf. anlässlich des Erörterungsgespräches am 22. Februar 2016 vorbrachte, es werde ein Rechtsgutachten des Bundesministeriums für Finanzen vorgelegt, von dem sie nach ihren Vorbringen anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung am 2. Mai 2017 erst in einem am 31. März 2016 stattgefundenen Termin im Ministerium Kenntnis erlangt haben soll, trägt eine Studie der Universität Graz mit dem Titel „*Rechtliche Rahmenbedingungen der Bekämpfung illegalen Onlineglücksspiels*“ nicht dazu bei, für konkrete Wetttfälle, d.h. für konkrete Wettverträge, die die Bf. in den Monaten Jänner bis März 2011 abgeschlossen hat, den Indizien entgegenzutreten, in dem Sinn, dass damit Unterlagen der Bf. vorliegen, „*z.B. ist der „Herr M“ zwar mit einer Wohnsitzadresse in Österreich bei der Bf. registriert, aber er schloss am 2. Februar 2011 mit der Bf. eine Wette ab und tätigte einen Wetteinsatz von 500 Euro und hielt sich definitiv zu diesem Zeitpunkt physisch nicht in Österreich auf*“.

Von einem Auftrag auf Vorlage des Gutachtens des BMF wurde abgesehen, weil das anzuwendende Recht („*Rechtliche Rahmenbedingungen....*“) nicht bewiesen werden muss.

Zu den übrigen Vertagungs- und Beweisanträgen der Bf. ist zu sagen:

- Vertagungsanträge wegen Verhinderung des steuerlichen Vertreters Herrn Mag. ****M****: Diese Vertagungsanträge wurden abgelehnt, weil es im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht weder einen Anwaltszwang noch einen Steuerberaterzwang gibt und die Bf. ohnehin anwaltlich vertreten ist. Zur mündlichen Verhandlung am 2. Mai 2017 erschien – abgesehen vom anwaltlichen Parteienvertreter der Bf. – von Seiten der steuerlichen Vertretung, der KPMG Niederösterreich GmbH, Herr MMag. ****P****, der ebenfalls als „Experte für Gebühren und Verkehrsteuern“ bekannt ist. (Publikationen z.B. *Fraberger/Petritz*, USt auf privates Glücksspiel, SWK 2006, 47; *Petritz-Klar/Petritz*, Steuerreform 2015/16: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer – Umgründungen, taxlex 2016, 172; u.v.a.m.). Die Bf. hat somit selbst Vorsorge für ihre steuerliche Vertretung anlässlich der mündlichen Verhandlung getroffen.
- Die Beweisanträge betrafen im Wesentlichen die technischen und rechtlichen Gutachten. Bereits die vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobene Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, RV/3494-W/11 enthält eine Darstellung, dass sich bei den IP-Adressen Ungenauigkeiten ergeben, die Vernehmung des Gutachters zu seinem Gutachten und die Einholung eines weiteren technischen Gutachtens zur Ungenauigkeit von IP-Adressen sind daher unerheblich. Eine Vernehmung der Gutachterin zu ihrem Rechtsgutachten ist ebenfalls unerheblich. Das vorgelegte Rechtsgutachten wurde ohnehin als weitere Beschwerdebegründung gewertet.

Anlässlich des Erörterungsgespräches am 22. Februar 2016 wurde von der Bf. als neues Vorbringen auf den Artikel *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 296, verwiesen.

Aus der von der Bf. vorgelegten DVD, ausgelesen mit der Computertechnik 2015, hat sich weder ergeben, welche konkreten Wetten mit einem Registrierungsort im Inland, noch welche mit einer inländischen IP-Adresse abgeschlossen wurden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Bf. keinen einzigen Beweis angeboten hat, der dazu beigetragen hätte, für konkrete Wettfälle, d.h. für konkrete Wettverträge, die die Bf. in den Monaten Jänner bis März 2011 mit den Wettteilnehmern abgeschlossen hat, den Indizien entgegenzutreten.

6.2. Wettgebühren allgemein

Gegenstand des Gebührengesetzes ist neben der Schriftengebühr die Besteuerung des Abschlusses von Rechtsgeschäften. In § 33 GebG wird aufgezählt, welche Rechtsgeschäfte der Gebühr unterliegen. In § 33 TP 17 GebG besteuert das Gebührengesetz den Abschluss von Glücksverträgen (über bewegliche Sachen). Neben dem Hoffnungskauf und den Leibrentenverträgen ist auch die Wette genannt. Die Vorschriften über die Wettgebühr setzen sich zusammen aus dem Grundtatbestand, wonach der Abschluss von Wetten im Inland einer Gebühr von 2% vom Wetteinsatz unterliegt und den Fiktionen, wonach die Wette bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, hier bei „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ als im Inland abgeschlossen gilt. Die Definition der Glücksverträge in § 33 TP 17 GebG

stimmt mit der des § 1267 ABGB überein. (*Frotz/Hügel/Popp*, GebG § 33 TP 17 B I; *Twardosz*, GebG⁶ § 33 TP 17 Rz 2; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 17 Rz 1; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz § 33 TP 17 Rz 1). Die Dominanz des bürgerlichen Rechtes bei der Auslegung der Rechtsgeschäftsgebühren, die sich zweifelsohne institutionalisiert hat ohne die wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Betracht zu lassen, lässt sich auch historisch erklären, da in einem Vorgänger des heutigen Gebührengesetzes 1957 ausdrücklich auf das ABGB Bezug genommen wurde. (vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; *Tipke/Lang*²¹, dSteuerrecht § 5 Rz 70; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff; *Roschnik*, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes, Wien, 1913, 8, 267). Als Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB ist die Wette ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. (*Wolff* in *Klang* III 897; *Stefula* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB³ § 1270 Rz 5 unter Verweis auf OGH 3.4.1974, 5 Ob 12/74; *Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1270 Rz 1; vgl. *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Der in § 1270 ABGB geregelte Wettvertrag entspricht der im Steuertatbestand des § 33 TP 17 GebG genannten „Wette“. (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 17 Rz 3 unter Verweis auf VwGH 3.11.1986, 85/15/0270; VwGH 27.11.1990, 89/16/0214, 0215). Weder § 1270 ABGB noch § 33 TP 17 GebG unterscheiden, ob die Wette über Internet, also *Online* oder nicht über das Internet, also *Offline* abgeschlossen wird.

6.3. Teilnahme vom Inland aus - Indizien

Der Wortfolge „Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ ist zu entnehmen, dass der Wettvertrag 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 Wettteilnehmer tatsächlich, physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (hier: z.B. POP, , Internet Connection, Proxy-Servern, Anonymisierungs-Dienste, Umstellung von IPv4 auf IPv6, mobile Datenzugänge, , Einwahlknoten, GPS basierende Verfahren, Tor-Programme, Technologien (VPN); vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Einwände der Bf. zur Genauigkeit oder Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher (<http://de.wikipedia.org/wiki/IP-Adresse> <http://de.wikipedia.org/wiki/Geotargeting> TÜV Rheinland www.netzwelt.de *ProxysFirefoxFoxyProxyNoScript* Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.1.2011, ****x2****; TÜV Rheinland, Stellungnahme zum „Gutachten IP-Lokation“, 2009; *Backu*, Geolokalisation und Datenschutz, ITRB 2009, 90; *Hoeren*, Zoning und Geolocation – Technische Ansätze zu einer Reterritorialisierung des Internet, MMR 2007, 3; *Spindler*, Kurz-Gutachten: Rechtsfragen der Geolokalisierung, 2008; - Gutachten von FH-Prof. DI ****TECHN*GUTACHTER**** zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016, vorgelegt am 11. März 2016).

Vom VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 wurde nicht beanstandet, dass die aufgehobene Rechtsmittelentscheidung davon ausgegangen war, dass „Teilnahme vom Inland aus“ medienneutral formuliert ist und der Wettvertrag zwar nicht im Inland zustande gekommen sein muss, aber den tatsächlichen, physischen Aufenthalt eines Vertragsteiles (=Wettteilnehmers) im Inland als geografisch festlegbarem Ort zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes voraussetzt. (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, 296; *RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 10-11).

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.“

Die Bf. gab mit den Schreiben vom 21.2.2011 und Folgeschreiben eine Aufschlüsselung bekannt: Die Wetteinsätze der Wettteilnehmer, die sich bei der Bf. mit einer Österreichischen Adresse registriert haben, betrug für Jänner 2011 bei der Selbstberechnung 10.441.395,00 Euro, aufgrund der Neuberechnung 10.576.596 Euro, für Februar 2011 9.874.612,00 Euro, aufgrund der Neuberechnung 9.893.779 Euro und für März 2011 10.042.584,00, aufgrund der Neuberechnung 10.072.651 Euro.

Dazu überreichte die Bf. dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht eine DVD mit den Daten. Die Dateinamen lauten *DATEINAME*. Diese Daten entsprechen in elektronischer Form in etwa den nach § 28 Abs. 4 GebG zu führenden Wettbüchern. Ein Auszug wird wiedergegeben:

Ticket Nummer	DATEABSCHLUSS	EVENT	EVENT_DATE	WETTEINSATZ	IS_CANCELLED	CANCEL_REASON
1	01.01.2011 00:01	Toronto Raptors at Houston Rockets	01.01.2011	4,435	0	

1	01.01.2011 00:01	Philadelphia Flyers at Anaheim Ducks	01.01.2011	4,435	0	
2	01.01.2011 00:01	New York Islanders at Detroit Red Wings	01.01.2011	21,87	0	
3	01.01.2011 00:02	New York Islanders at Detroit Red Wings	01.01.2011	0,25	0	
3	01.01.2011 00:02	Toronto Raptors at Houston Rockets	01.01.2011	0,25	0	
4	01.01.2011 00:02	Toronto Raptors at Houston Rockets	01.01.2011	0,25	0	
4	01.01.2011 00:02	Ottawa Senators at Columbus Blue Jackets	01.01.2011	0,25	0	
5	01.01.2011 00:02	Toronto Raptors at Houston Rockets	01.01.2011	0,25	0	
5	01.01.2011 00:02	Florida State - South Carolina (Chick Fil-A Bowl played at Atlanta, GA)	01.01.2011	0,25	0	
6	01.01.2011 00:02	New York Islanders at Detroit Red Wings	01.01.2011	0,25	0	
6	01.01.2011 00:02	Ottawa Senators at Columbus Blue Jackets	01.01.2011	0,25	0	
7	01.01.2011 00:02	New York Islanders at Detroit Red Wings	01.01.2011	0,25	0	
7	01.01.2011 00:02	Florida State - South Carolina (Chick Fil-A Bowl played at Atlanta, GA)	01.01.2011	0,25	0	
8	01.01.2011 00:02	Ottawa Senators at Columbus Blue Jackets	01.01.2011	0,25	0	
8	01.01.2011 00:02	Florida State - South Carolina (Chick Fil-A Bowl played at Atlanta, GA)	01.01.2011	0,25	0	

9	01.01.2011 00:03	Alicia Molik (AUS) - Justine Henin (BEL)	01.01.2011	206	0	
10	01.01.2011 00:04	Colorado Avalanche at Calgary Flames	01.01.2011	1	0	
10	01.01.2011 00:04	Vancouver Canucks at Dallas Stars	01.01.2011	1	0	
10	01.01.2011 00:04	Philadelphia Flyers at Anaheim Ducks	01.01.2011	1	0	

Usw.

Die Bf. bringt wie im ersten Verfahrensgang vor, dass die IP-Adressen nicht mit Sicherheit einem geografischen Ort zugewiesen werden können.

Dem ist zu entgegnen, dass es nach dem Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ausschließlich darum geht, dass beides, sowohl die Registrierung als auch die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse, wobei eines von beiden genügt, Indiz für eine Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus ist.

Die Bf. bringt weiters vor, dass mit Urteil des EuGH 8.4.2014, C-293/12 *Rs Digital Rights Ireland Ltd* und C-594/12 *Rs Kärntner Landesregierung* die Richtlinie betreffend Vorratsdatenspeicherung ungültig sei. Die IP-Adressen würden unter diesen Sammelbegriff der Vorratsdaten fallen. Daher sei das Festhalten von zusätzlichen Angaben eines Users, von wo aus dieser das Wettangebot tatsächlich nütze, mit dieser Rechtsprechung und dem Erkenntnis des VfGH 27.6.2014, G 47/2012 nicht vereinbar, und es sei der Bf. nicht rechtskonform möglich, die erforderlichen Daten für das vom VwGH vorgeschlagene „Indiz“ der „Zuordnung von Wetten zu inländischen IP-Adressen“ zu erbringen, da es sich dabei um ein unzumutbares Beweismittel handle.

Der Bf. wird entgegengehalten, dass sie selbst dem Finanzamt eine mögliche Berechnung angeboten hat, die sich nicht nach den IP-Adressen der Wettteilnehmer orientiert, sondern am Ort der Registrierung. Dazu kommt noch, dass nicht persönliche Daten des Wettteilnehmers über die IP-Adresse abgefragt werden, sondern es geht, wie der Verwaltungsgerichtshof dies dezidiert ausdrückte, um „*die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse*“. § 33 TP 17 Abs. 2 GebG spricht nur von der Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus und nicht davon, wer daran teilgenommen hat. Persönliche Daten werden nach dieser Textierung dieses (erweiterten) Steuergegenstandes jedenfalls nicht gefordert. Nun ist zu untersuchen, inwieweit von den Steuerabfuhrvorschriften persönliche Angaben über den Vertragspartner, den Wettteilnehmer verlangt werden.

Dadurch, dass die Bf. diese Rechtsgeschäfte mit den Wettteilnehmern abschließt, verwirklicht sie den Steuertatbestand in einem ersten Schritt. Während des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden sich sowohl die Bf. als auch der Wettteilnehmer

jeweils physisch an einem bestimmten geografischen Ort. Die Bf. und der Wettteilnehmer wissen zu diesem Zeitpunkt genau, von welchem Ort sie an diesem Rechtsgeschäft teilnehmen, und zwar sowohl bei Offlinewetten, als auch bei Onlinewetten.

6.4. Das Gutachten zu § 57 Abs. 2 GSpG als ergänzende Beschwerdebegründung

Das Gutachten von Ass. –Prof. Dr. ****RECHTSGUTACHTERIN****, das diese im Auftrag der KPMG Niederösterreich GmbH, Mag. Johann ****M**** zu § 57 Abs. 2 GSpG am 15. März 2017 erstattet hat, wird als Ergänzung der Beschwerdebegründung behandelt:

Das Gutachten geht von folgendem Auftrag aus:

1. Prüfung der Möglichkeit eines Indizienbeweises zur Feststellung des in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Tatbestandsmerkmals „Teilnahme vom Inland aus“ und
2. Beantwortung der Frage, ob § 57 Abs. 2 GSpG unter der Annahme – vor allem technisch bedingter – qualifizierter Vollzugsschwierigkeiten verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft. Im Gutachten wird geprüft, ob § 57 Abs. 2 GSpG unter Berücksichtigung dieser Schwierigkeiten wegen einer Verletzung des Gleichheitssatzes oder des Legalitätsprinzips verfassungsrechtlich bedenklich erscheint.
(*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 8).

Die Gutachterin legte zu Beginn dar, dass ihre Befassung mit den technischen Möglichkeiten, den Ort der Spielteilnahme festzustellen, auf dem Gutachten von FH-Prof. DI ****TECHN*GUTACHTER**** zur Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern vom 22.2.2016, das vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wurde, basiere. Das sei aber nicht Gegenstand ihres Gutachtens. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 8).

Der Sachverhalt (§ 57 Abs. 2 GSpG) sei im Wesentlichen identisch zu dem Wettgebührensachverhalt. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 8-9).

Das wird im Großen und Ganzen auch vom Bundesfinanzgericht so gesehen, da es hier um *Onlinewetten* bzw. *Onlineglücksspiel* geht. Unterschiede zwischen Wettgebühren und Glücksspielabgaben in Bezug auf die „Teilnahme vom Inland aus“ bestehen vom steuerauslösenden Tatbestand her grundsätzlich nicht, sondern sind nur unterschiedlich formuliert, was sich insbesondere aus dem Glücksspielgesetz als nicht primär steuerrechtlicher, sondern ordnungspolitischer Materie ergibt. Die Gesetzesstelle bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG lautet: *Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.* Die Glücksspielabgabe spricht zwar nicht vom „Rechtsgeschäft Spiel“, sondern gemäß § 57 Abs. 2 GSpG lautet die maßgebliche Stelle: „*Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt.....*“ Gemäß § 2 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme am Spiel erbringen (Einsatz) und vom Unternehmer ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. Dieser Teil des § 2 GSpG nimmt auf den entgeltlichen,

zweiseitigen Spielvertrag Bezug und entspricht vom bürgerlich-rechtlichen System und Hintergrund her dem „Rechtsgeschäft Spiel“.

Während der Grundtatbestand gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG im Inland abgeschlossene Wetten besteuert, genügt es für das Vorliegen einer Glücksspielabgabenpflichtigen Ausspielung, dass die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, das heißt, die „Teilnahme vom Inland aus“ ist bereits Merkmal des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. Würde man daher in einem Gedankenexperiment die „Teilnahme vom Inland aus“ wegfallen lassen, hätte dies zur Folge, dass bei den Wettgebühren nur mehr im Inland abgeschlossene Wetten gebührenpflichtig wären, hingegen bei den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG keine Eingrenzung mehr auf im Inland abgeschlossene Glücksspielverträge, oder an denen vom Inland aus teilgenommen würde, vorhanden sein würde. Weitere Unterschiede liegen im Steuersatz, 2% vom Wetteinsatz bei Wetten (*Offline- und Onlinewetten*), 40% der Jahresbruttospieleinnahmen bei *Onlineglücksspiel* (16% vom Spieleinsatz beim Grundtatbestand), Bemessungsgrundlage ist bei *Offline-* wie *Onlinewetten* der Einsatz, die Steuerschuld entsteht gemäß § 16 Abs. 5 GebG mit der Bezahlung des Wetteinsatzes. Bemessungsgrundlage beim *Onlineglücksspiel* sind die Jahresbruttospieleinnahmen, das sind gemäß § 57 Abs. 5 GSpG die Spieleinsätze abzüglich ausbezahilter Gewinne eines Kalenderjahres, die Steuerschuld entsteht gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG letzter Satz GSpG mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

Für die Gutachterin sei das wesentliche Tatbestandselement bei Onlineglücksspiel die Teilnahme vom Inland aus. (**RECHTSGUTACHTERIN**, Rechtliches Gutachten, 10). Sie folge der UFS-Judikatur darin, **dass es für die „Teilnahme vom Inland aus“ auf den tatsächlichen Aufenthalt des Spielteilnehmers ankommt.** (**RECHTSGUTACHTERIN**, Rechtliches Gutachten, 10-11 unter Verweis auf UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 [vgl. auch UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13]), aber der Vertragsteilnehmer könne mit der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geografisch lokalisiert werden. (**RECHTSGUTACHTERIN**, Rechtliches Gutachten, 11 unter Verweis auf UFS 26.8.2013, RV/1509-W/2013). Die Gutachterin verwies auf das vorliegende Beschwerdeverfahren. In diesem habe der Verwaltungsgerichtshof **VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085** betont, dass die Frage, welche Wetten im Inland abgeschlossen oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde, als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen sei, **Indizien sind die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse.** (**RECHTSGUTACHTERIN**, Rechtliches Gutachten, 12).

Die Gutachterin sah es als zu klärende Frage an, **ob die Abgabenbehörde die „Teilnahme vom Inland aus“ mit Hilfe eines Indizienbeweises ermitteln kann.** (**RECHTSGUTACHTERIN**, Rechtliches Gutachten, 13). Der IP-Adresse komme eine Schlüsselrolle zu, aber ihr als rechtliche Gutachterin fehle die Sachkenntnis, sie habe die Annahmen vom Auftraggeber übernommen und mit ihm abgestimmt, und

gehe daher von diesen Grundannahmen aus. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 13-14). Der Betreiber des Servers kennt also die verwendeten IP-Adressen (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 14). Auf den Seiten 14-19 stellt die Gutachterin den Teil des technischen Gutachtens „**TECHN*GUTACHTER***“ dar, der für das Gutachten wesentlich ist.

Bei Punkt 6., den Vorbemerkungen zur abgabenrechtlichen Beurteilung, beginnt die Gutachterin mit der Frage nach der Ermittelbarkeit des in § 57 Abs. 2 GSpG enthaltenen Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland aus“. Die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht sei darin begründet, dass der Abgabepflichtige der primäre Wissensträger der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache ist. **Die Besonderheit des § 57 Abs. 2 GSpG für „unkonzessionierte Online-Glücksspiele“ liege aber darin, dass diese Bestimmung an eine Tatsache anknüpft, nämlich die „Teilnahme vom Inland aus“, die der Steuerpflichtige aus eigener Wahrnehmung nicht kennt, weil er den Aufenthaltsort des Kunden nicht kennt.** (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 20).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gilt diese Annahme nur dann, wenn sich der Anbieter im Ausland befindet. Befindet sich der Anbieter im Inland, ist zumindest die Teilnahme vom Inland aus, wenn nicht ein inländisches Rechtsgeschäft, ohnehin gegeben. Zum Zeitpunkt des Spiel- bzw. Wettvertragsabschlusses wissen Anbieter und Spielteilnehmer, wo sie sich jeweils geografisch befinden. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.09.2016, RV/7100403/2012, RV/7100405/2012). Wie im Vorhalt zur Vorbereitung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 23. März 2017 dargelegt, mag diese Problematik für den selbstberechnungsverpflichteten Anbieter eher in den Abfuhrvorschriften gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG liegen, nicht aber im Grundtatbestand bzw. bei den Wettgebühren in den Fiktionen des Grundtatbestandes/bei den Glücksspielabgaben in der Glücksspielabgabenberechnungsvorschrift gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für *Onlineglücksspiel*.

Nach Ansicht der Gutachterin unterstelle der Gesetzgeber somit, dass der Abgabepflichtige die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache der Spielteilnahme vom Inland aus kennt bzw. in Erfahrung bringen kann. Es werde daher der Frage nachgegangen, **ob die „Teilnahme vom Inland aus“ mit Hilfe eines Indizienbeweises festgestellt werden könne.** (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 21). Im Zivilprozess bedeute der Indizienbeweis einen mittelbaren Beweis, dessen Ziel es ist, tatbestandsrelevante Tatsachen, die nicht direkt bewiesen werden können, mittelbar, also mithilfe des Beweises anderer Tatsachen zu beweisen. Im abgabenrechtlichen Verfahren ziele der Indizienbeweis darauf ab, verschiedene konkrete Hilfstatsachen zu beweisen, aus deren Vorliegen mittels Erfahrungssatzes auf das Bestehen abgabenrechtlich relevanter Tatsachen geschlossen werde. **Stoll spreche anschaulich „von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“** (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 24). Der Indizienbeweis sei demnach gelungen, wenn aus den

festgestellten Hilfstatsachen mit dem im jeweiligen Fall erforderlichen Überzeugungsgrad auf die tatbestandsrelevante Tatsache geschlossen werden könne. IdR werde aus einer Gesamtschau mehrerer Indizien beurteilt, ob aufgrund von Erfahrungssätzen und logischen Operationen auf das Vorliegen der tatbestandsrelevanten Tatsache geschlossen werden kann. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 25).

Hier sei die Tatsache festzustellen, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, die sich in der Sphäre eines Dritten, des Wettteilnehmers zugetragen habe. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 26). Über das Vorliegen der tatbestandsrelevanten Tatsache, der Teilnahme vom Inland aus, wisse zunächst nur der Spieler, nicht aber der Abgabepflichtige, der aber die Glücksspielabgaben selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen habe. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 27).

Der Indizienbeweis sei im Zusammenhang mit der freien Beweiswürdigung zu sehen, er sei aber keine Grundlage für eine Beweisreduzierung. Im Unterschied zum Indizienbeweis würden mit dem Anscheins- oder *prima-facie*-Beweis Tatsachen bewiesen, die sich regelmäßig in typischen Ablaufbahnen ereignen würden. Der VwGH habe sich aber im Erkenntnis 2013/16/0085 nicht auf den Anscheinsbeweis, sondern auf den Indizienbeweis gestützt. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 28-30). IdR würden sich die abgabenrechtlich relevanten Umstände in der Sphäre des Abgabepflichtigen ereignen, für die Abgabenbehörde bestehe daher im Rahmen der nachprüfenden Kontrolle die Schwierigkeit, dass sie in der Vergangenheit liegende Tatsachen festzustellen habe, die sich in der Sphäre des Abgabepflichtigen abgespielt haben und die sie aus eigener Wahrnehmung nicht kenne. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 35-36).

Bei der „Teilnahme vom Inland aus“ habe der Abgabepflichtige über das Bestehen der abgabenrechtlich relevanten Tatsache genauso wenig Kenntnis wie die Abgabenbehörde. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 37). Es sei eine Besonderheit der „Teilnahme vom Inland aus“, dass der Abgabepflichtige zur Ermittlung von Tatsachen verpflichtet werde, die sich nicht in seiner Sphäre ereignet haben. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 45).

Dem ist das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 16.12.2004, B 1575/03 entgegenzuhalten, in dem er unter Verweis auf seine Vorjudikatur die Auffassung vertrat, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht gehindert sei, für die Einhebung von Abgaben Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen, *„wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen, sei es, dass die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuldbegründende Ereignis ist, sei es, daß die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen über ihn laufen oder er zu ihnen zumindest leicht Zugang hat, und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu“*

belasten, sei es schließlich, dass sonstige Umstände vorliegen, die eine Inpflichtnahme gerade dieser Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen."

Wie aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf. in der Fassung vom 12.7.2010, 9.2.2011 bzw. 14.7.2011 zu entnehmen ist, hat der Wettteilnehmer bei der Registrierung bei der Bf. folgendes zu beachten: Voraussetzung dafür, dass der Wettteilnehmer bei der Bf. Wetten abgeben kann, ist, dass er sich registriert, wofür er das vorgegebene Anmeldeformular **richtig und vollständig** auszufüllen hat:

- Vor- und Nachname
- Wohnadresse
- E-Mailadresse
- Geburtsdatum
- Geschlecht
- Wahl eines Benutzernamens
- Wahl eines Passwortes
- Wahl einer privaten Frage, die gestellt wird, bevor Echtgeld ausgezahlt wird oder wenn der User sein Passwort vergessen hat und ein neues Passwort beantragt
- Die Bf. ist berechtigt, bei unrichtigen Angaben den *User* von der Teilnahme am Angebot auszuschließen und die Auszahlung eines allfälligen Gewinns zu verweigern.
- Der *User* ist verpflichtet, auf Verlangen der Gesellschaft die Kopie eines amtlichen Lichtbildausweises zu übermitteln.
- Nach dem Angebot, Punkt 7. ist der *User* damit einverstanden, dass die Bf. im Rahmen ihres Wett- und Spielangebotes zur Kenntnis gelangende personenbezogene Daten speichert und automationsunterstützt verarbeitet.

Daraus ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eindeutig, dass im gegenständlichen Fall die Bf. als Anbieterin und der Wettteilnehmer beide Vertragspartner des Rechtsgeschäftes Wette sind. Die Bf. ist Steuerschuldnerin und die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen laufen über sie.

Dazu, so das Gutachten, sähe § 59 Abs. 3 GSpG nur sehr allgemeine Aufzeichnungspflichten vor und § 57 Abs. 2 GSpG schweige, auf welche Art und Weise eine „Teilnahme vom Inland aus“ festzustellen ist. Es sei dem Abgabepflichtigen von vorneherein nicht klar, wie er die Ermittlung vornehmen solle und welche Nachweise sich zur Nachprüfung eignen. Das werfe die Frage nach der ausreichenden Determinierung des § 57 Abs. 2 GSpG auf. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 46).

Das Bundesfinanzgericht hält dem entgegen, dass bei den Wettgebühren gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG über die abgeschlossenen Wettverträge besondere Aufzeichnungen, die Wettbücher, zu führen sind. Dabei handelt es sich um Aufzeichnungen „nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften“ iSd § 126 BAO, die zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet. (Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 28 Rz 16a; Stoll, BAO-Kommentar, 1437, wonach diese Aufzeichnungen „in Erfüllung einer Rechtspflicht zu führen sind“ – „auch für die

Verkehrsteuern sind Aufzeichnungspflichten vorgesehen, etwa gemäß § 3 Abs. 4 GebG [Gebührenjournal] und § 33 TP 17 Abs. 1.... GebG [bei Wetten....]“; vgl. auch UFS 30.9.2013, RV/1914-W/2013; zu § 59 GSpG BFG 23.8.2016, RV/7102169/2012).

Nach dem Gutachten könne das Indiz der Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift allenfalls als Indiz im Rahmen der Gesamtwürdigung der Umstände betrachtet werden, welches allerdings für sich allein nicht stark genug sei, um in jedem Fall den Schluss auf die Teilnahme vom Inland aus zuzulassen.

(*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 48). Es sei aufgrund des technischen Gutachtens **TECHN*GUTACHTER** auch zu bezweifeln, dass nur anhand der IP-Adresse mit ausreichender Wahrscheinlichkeit auf eine „Teilnahme vom Inland aus“ geschlossen werden könne. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 50). Die Gutachterin überlegte als weitere Indizien noch die Bankdaten, „Reisestatistik der Statistik Austria“ und Kundenabfrage und kam zu dem Zwischenergebnis, dass die „Teilnahme vom Inland aus“ nicht generell mittels Indizienbeweises ermittelt werden könne. Problematisch sei dabei, dass ein derartiger Beweis *de facto* zu einer unwiderlegbaren Vermutung führen könne. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 55).

Die Gutachterin führte eine verfassungsrechtliche Analyse des § 57 Abs. 2 GSpG durch. Es gäbe zu der Frage der Verfassungswidrigkeit einige Ablehnungsbeschlüsse des VfGH, doch eine eingehendere Befassung wäre wünschenswert gewesen. *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet , SWK 2013, 1151, sowie *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 296, würden das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ für verfassungswidrig halten. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 58-67). Das Kriterium „Teilnahme vom Inland aus“ sei zwar kein derart unbestimmter Gesetzesbegriff, der einer Interpretation nicht zugänglich wäre. Dennoch erscheine es nicht abwegig, die Judikatur zum Legalitätsprinzip auch auf Fälle zu übertragen, in denen nicht die Interpretation der Norm, sondern die Feststellung der Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals Schwierigkeiten bereite, in dem Sinn, dass qualifizierte Vollzugsschwierigkeiten vorliegen würden. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 67-68).

Ein Vollzugsdefizit könne sowohl dann zu einer Gleichheitswidrigkeit der materiellen Norm führen, wenn sich eine Erhebungsregel zu einem Besteuerungsgegenstand gegenläufig auswirke, als auch dann, wenn die Erfüllung bzw. Nichterfüllung eines Tatbestands in einem erheblichen Ausmaß praktisch nicht ermittelt bzw. überprüft werden könne. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 76). Die „Teilnahme vom Inland aus“ sei auch anders gelagert als VfGH 16.6.2011, G 18/11, da selbst dann, wenn die Behörde Information über die verwendete IP-Adresse erhalte, sie die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands idR zumindest in einigen Fällen nicht mit ausreichender Überzeugung feststellen könne. Es könnte u.U. in Anlehnung an die umsatzsteuerlichen Regelungen zur Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen an die Schaffung einer gesetzlichen Vermutung gedacht werden. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 82). Auch aus Sicht

der Mitwirkungspflichten Dritter könnte es vom VfGH als nicht mehr verhältnismäßig beurteilt werden, wenn von den Selbstberechnungsverpflichteten die Berücksichtigung derartiger Informationen verlangt werde, ohne dass ihnen von Gesetzes wegen klar aufgetragen werde, welche Informationen für die Selbstberechnung zu berücksichtigen seien. (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 84).

Das Bundesfinanzgericht sieht darin seine Ansicht bestätigt, nämlich dass die Vollzugsproblematik eher in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG bzw. § 59 Abs. 3 GSpG als in den jeweiligen „materiellen“ Tatbeständen liegen. Der Verwaltungsgerichtshof lässt daher den Indizienbeweis zu, nämlich die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländischen IP-Adresse. Wenn die Gutachterin *Stoll* zitiert (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 24), der „**von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.**“ spricht (*Stoll*, BAO II 1760), so sind die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländischen IP-Adresse die beiden Pfeile die auf einen Punkt zeigen, nämlich die Teilnahme vom Inland aus, wobei bei der Bf. ein (1) Pfeil genügt, nämlich die Registrierung des Wettteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse.

6.5. Überlegungen zu § 33 TP 17 Abs. 3 GebG

Ist der Steuertatbestand einmal verwirklicht, ist die Bf. verpflichtet, nach § 33 TP 17 Abs. 3 GebG die Steuer selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Gemäß § 28 Abs. 4 GebG iVm § 33 TP 17 Abs. 3 GebG sind über die abgeschlossenen Wettverträge besondere Aufzeichnungen zu führen. Schon durch den Entfall des Urkundenerfordernisses bei Wettgebühren muss jedenfalls bei Offlinewetten der Name des Wettteilnehmers nicht aus den Aufzeichnungen hervorgehen wie vergleichsweise dies § 3 Abs. 4a GebG vorsieht („*Insbesondere sind Angaben....zu den Gebührenschuldern... [in die Aufschreibungen] aufzunehmen.*“). Aus der Wettgebührenabrechnung laut amtlichem Vordruck Geb 6 ebenfalls nicht, da nur die Bemessungsgrundlagen in einem Betrag – in vorliegendem Fall für die Wettteilnahme vom Inland aus – für den entsprechenden Abrechnungszeitraum angegeben werden müssen. Das hängt einerseits damit zusammen, dass bei Abschluss eines Wettvertrages in einem Wettbüro üblicherweise keine Urkunde errichtet wird, sondern der Wettteilnehmer den Einsatz bezahlt und dafür ein Wettticket mit einer aufgedruckten Zahl bekommt, mit welchem er einen allfälligen Gewinn einlösen kann und auf den Wetttickets üblicherweise der Name des Wettteilnehmers nicht aufscheint, andererseits mit der Praktikabilität, da das Entgelt, das der Wettteilnehmer für die einzelne Wette, dem einzelnen Rechtsgeschäft, zahlt, im Durchschnitt zwischen 2 Euro und 5 Euro [bei etlichen Wetten ist zum Beispiel ein Einsatz von 10 Euro bis 500 Euro und mehr möglich und ist der Einsatz durch den möglichen Gewinn begrenzt] beträgt. Infolge dieser vergleichsweise geringfügigen Bemessungsgrundlagen, die auf das einzelne Rechtsgeschäft entfallen, ist die Abrechnung der Wettgebühren auch pauschaler gehalten. Damit sind die Wettgebührenabrechnungen gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG iVm § 28

Abs. 4 GebG ohnehin vergleichsweise anonymier gehalten als die anderen Anzeige- und Selbstberechnungsvorschriften des Gebührengesetzes.

§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG ist daher eine Spezialbestimmung einerseits gegenüber der Anzeigeverpflichtung gemäß § 31 GebG und andererseits gegenüber den anderen Selbstberechnungsmöglichkeiten gemäß § 3 Abs. 4 und 4a GebG, § 33 TP 5 Abs. 3 und 4 GebG und § 33 TP 22 Abs. 6 GebG, da bei den Wettgebühren eine Urkunde über das Rechtsgeschäft, aus der das „wer mit wem“ hervorgeht, wie beispielsweise bei Bestandverträgen und den anderen in § 33 GebG genannten Rechtsgeschäften, nicht Voraussetzung ist. **Bei Wetten in Wettbüros scheint auf den Wetttickets, wie dargestellt, der Name des Wettteilnehmers nicht auf und bei diesen Offlinewetten hat die IP-Adresse natürlich keine Bedeutung.** Bei Internetwetten wird durch die Registrierung die „Anonymität“ des Wettteilnehmers gegenüber „Offline“-Wetten wiederrum aufgelockert, wie das auch aus den Geschäftsbedingungen der Bf. hervorgeht.

Eine Auseinandersetzung mit dem weiteren diesbezüglichen Vorbringen der Bf. erübrigt sich daher, da aus dem Gesetz und auch aus den angefochtenen Bescheiden nicht hervorgeht, dass personenbezogene Daten, darunter der Standort und die IP-Adresse eines privaten Wettteilnehmers erhoben, gespeichert und verarbeitet werden muss. Ein Eingriff ins Privatleben liegt nicht vor. (vgl. VfGH 14.3.1991, G 148/90 ua.). Abgesehen davon verlangt die Bf. in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen selbst, dass sich der Wettteilnehmer bei ihr mit Name und Adresse registriert, da ihr Geschäftsfeld der Abschluss von Rechtsgeschäften, nämlich von Wettverträgen (und Spielverträgen) ist.

In ihrer Argumentation vermischt die Bf. die Erfüllung des Tatbestandes „Teilnahme vom Inland aus“, - da beide Teile wissen, von wo aus sie das Rechtsgeschäft abschließen, - mit ihrer Verpflichtung zur Selbstberechnung, - bei der es für die Bf. auch darauf ankommt, zu wissen, an welchem geografischen Ort sich der Wettteilnehmer gerade befand als er den Wettvertrag mit ihr abschloss.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 hätte dem für konkrete Wettfälle entgegengetreten werden können. In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. Mai 2017 wurde von der Bf. lediglich vorgebracht, es sei bereits angegeben worden, dass sich der Sachverhalt aufgrund von technischen und faktischen Schwierigkeiten nicht ermitteln lasse. Die Bf. brachte vor: „*Im konkreten Fall ist es uns gerade nicht möglich, konkrete Angaben zum Sachverhalt zu machen*“. (Seite 12 der Niederschrift vom 2. Mai 2017). Das Bundesfinanzgericht sieht auch in den Angaben der Bf., die sie anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 2. Mai 2017 machte, nämlich dass im Jänner 2011 und Februar 2011 jeweils 300 Wetten nicht in Euro abgeschlossen worden seien und dass 7,44% der Bemessungsgrundlagen im Jänner 2011 auf in Österreich nicht populäre Sportarten, wie Rugby, Cricket, Darts, Pferderennen, Snooker (Billardvariante), Badminton, Basketball und American Football, entfielen, nicht als konkrete Indizien für konkrete Wettfälle dafür, dass sich bei diesen Wettvertragsabschlüssen der Wettteilnehmer physisch, geografisch nicht in Österreich befand. Denn ein Wettteilnehmer, der bei der Bf. mit einem Wohnsitz in Österreich

registriert ist, kann vom Inland aus an Wetten teilnehmen, und aus welchen Gründen auch immer, diese nicht in Euro abschließen. Aus dem Prozentualzahlenverhältnis 7,44% von 100% der Bemessungsgrundlagen ergibt sich ohnehin schon, dass auf die von der Bf. genannten Sportarten von Österreich aus weniger gewettet wird.

Da die Bf. für die Monate Jänner, Februar und März 2011 die Wetteinätze nach dem Regierungsort des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift bekanntgab, ist diese ein Indiz dafür, dass sich in diesen Fällen der Wettteilnehmer 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.

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

Neuerlich macht die Bf. die rechtswidrige Einbeziehung von „Free-Bets“ in die Bemessungsgrundlage geltend. (Schriftliche Stellungnahme zu Vorhalt vom 2. Mai 2017). Die Bf. argumentiert, bei den „Free-Bets“ handle es sich nicht um ein Entgelt, das der Kunde setze, sondern um eine Quotenveränderung zugunsten des Kunden. Setze der Kunde z.B. 10 Euro, so werde die Möglichkeit geboten, diesen Einsatz fiktiv als Einsatz von 20 Euro zu berechnen. Dadurch verdopple sich also die Gewinnquote des Kunden, es bleibe bei einer geldwerten Gegenleistung in Höhe von 10 Euro.

§ 1270 ABGB spricht nicht von Einsatz, sondern vom Preis, der zwischen den Vertragsteilen vereinbart wird. Wetteinsatz ist der Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB).

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

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

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

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG deckt sich in etwa mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB. (VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 37; *Schwimann*, ABGB³, 2006, zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5; VwGH 23.1.1976, 731/74) und dementsprechend kommt es bei der Beurteilung eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges nur darauf an, was Gegenleistung im einzelnen Fall ist und nicht darauf, aus wessen Vermögen die Gegenleistung aufgebracht wird, wer den Preis tatsächlich zahlt. (Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08, Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land).

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

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

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf, Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer sowie Umsatzsteuer kann als Wetteinsatz alles verstanden werden, was der Wettteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. Wenn auch die Steuerpflicht bei den „Wettgebühren“ an den tatsächlich erbrachten Wetteinsatz anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Wettanbieter und Wettteilnehmer zu beurteilen, wobei grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen ist. (Klang, ABGB², IV/1, 3ff; Larenz, Methodenlehre, 430). Es muss feststehen, zwischen welchen Personen ein Leistungsaustausch stattfinden soll und welcher Wert und welcher Gegenwert ausgetauscht werden soll. Der Wettvertrag wurde zwischen der Bf. als Wettanbieter und dem Wettteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Wetteinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen zur Höhe des Wetteinsatzes relationalen Gewinn für den Fall, dass sich seine Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist (loses Synallagma: *Bresich/ Klingenbrunner/ Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 2 Rz 9 ist das Synallagma zwischen Spieler und Unternehmer (Veranstalter) nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses

“Synallagma“ dar), stattfand. Es kommt nicht darauf an, ob er das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Wettanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Wetteinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die Quotenveränderung des Wettteilnehmers, also die bedingte Gegenleistung, auf einer erhöhten Leistung, einem höheren Wetteinsatz basiert. Der Einsatz von 20 Euro ist nicht fiktiv, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance des Wettteilnehmers gegenübersteht.

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

**7. Anregung zur Antragstellung auf Normenprüfung der Wortfolge
„Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ in
§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG durch den Verfassungsgerichtshof**

7.1. Voraussetzungen

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. Ob Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit bestehen ist nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, wobei auch die Art der in Frage stehenden Norm und ihre Position im Normenzusammenhang in Betracht zu ziehen und auf die bisherige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen ist. Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, unter Anwendung sämtlicher juristischer Auslegungsmethoden das einfache Gesetz am Prüfungsstab des Verfassungsrechtes zu messen. Entstehen dabei objektiv betrachtet Bedenken beim Gericht, weil entweder die Auslegung des einfachen Gesetzes zu einem nicht mit dem Verfassungsrecht vereinbaren Ergebnis führt, oder ist die Auslegung des Verfassungsrechts unklar und kann sohin die eindeutige Auslegung des einfachen Gesetzes mit dem Verfassungsrecht nicht in Einklang gebracht werden, muss das Gericht einen Antrag auf Normenprüfung stellen. (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 347-348).

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

Die Vorschrift des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ 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.

Wie bereits festgestellt, bedeutet „Teilnahme vom Inland aus“, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss. Das wurde vom VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 nicht beanstandet und davon wird sogar in der Literatur, die für die Meinung der Bf. spricht, ausgegangen. (Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 296; *RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 10 -11). 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). 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. Selbstberechnerin dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist und es bei ihr in einem „Restbereich“ 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.

Die die Bf. als Onlineanbieterin von Wetten nach ihren Angaben in einem „Restbereich“ treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

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

7.2. Vorhandene Rechtsprechung

Ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit kann laut *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 darin liegen, **dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mit inhaltlicher begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat und diese inhaltliche Begründung vom Bundesfinanzgericht geteilt wird.**

Im vorliegenden Fall gibt es bereits Rechtsprechung:

- Beschluss des VfGH 30.11.2011, G 12-14/11: Wie die Bf. in ihrem Berufungsvorbringen angab, stellten etliche Anbieter von (Sport)Wetten im Internet gleich lautende Individualanträge an den Verfassungsgerichtshof, in welchen sie begehrten, im Zusammenhang mit Wetten und Glücksspiel stehende Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, des Glücksspielgesetzes und des Finanzstrafgesetzes als verfassungswidrig aufzuheben, unter anderem § 33 TP 17 Abs. 2 letzter Teilsatz GebG idFd GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, mit der Wortfolge „oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“. Als Begründung gaben die Antragsteller an, es sei technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette oder einem Glücksspiel im Internet vom Inland oder vom Ausland aus teilnehme. Auf Grund der angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen müssten sie Abgaben selbst bemessen und entrichten, wobei ihnen bei Unterlassung finanzstrafrechtliche Konsequenzen drohten. **Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge zurück.** Die Antragslegitimation für Individualanträge setzte voraus, dass durch die bekämpfte Bestimmung die rechtlich geschützten Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt werden müssen. Die Antragsteller haben die Möglichkeit, z.B. Bescheide gemäß § 201 BAO zu erwirken, Anträge auf Rückerstattung gemäß § 239 BAO oder Devolutionsanträge zu stellen, um zu einer letztinstanzlichen Entscheidung zu kommen, die vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpft werden kann.

- Die Bf. erhab im ersten Verfahrensgang gegen UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof: **Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde 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. Dazu verwies der Verfassungsgerichtshof auf VfSlg. 15.447/1999, VfSlg. 16.137/2001, VfSlg. 16.625/2002 und VfSlg. 18.420/2008.
- In der Sukzessivbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof regte die Bf. an, der Verwaltungsgerichtshof möge gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG in Bezug auf § 33 TP 17 Abs. 2 idF GSpG-Novelle 2008 BGBI. I 54/2010, letzter Teilsatz „... oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt“ beim Verfassungsgerichtshof den Antrag stellen, das Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten. **Der Verwaltungsgerichtshof hat die Anregung der Bf. nicht aufgegriffen und beim Verfassungsgerichtshof keinen Antrag auf Aufhebung dieser Gesetzesstelle gestellt.**
- Der Verfassungsgerichtshof hat auch in vergleichbaren Fällen von Wettgebühren die Behandlung der Beschwerde abgelehnt (z.B. VfGH 21.11.2013, B 618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13). Ebenso richtungsweisend ist, dass der Verfassungsgerichtshof die Fälle, in denen es um die Glücksspielabgabepflicht von Onlineglücksspiel ging und die ähnliche Wortfolge „... Teilnahme an Ausspielungen vom Inland aus ...“ wegen Verfassungswidrigkeit mit Beschwerde bekämpft wurde, ebenfalls nicht in Behandlung nahm. (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Da einerseits der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG alles andere als undeutlich ist, da jeder der Vertragspartner am Rechtsgeschäft Wette weiß, an welchem geografischen Ort er sich gerade befindet, wenn er das Rechtsgeschäft abschließt und andererseits eine eindeutige Rechtsprechung der Höchstgerichte vorliegt, wird die Anregung, einen Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgenommen.

8. Zusammenfassung

Das Gebührengesetz Besteuerung den Abschluss des Rechtsgeschäfts Wette im Inland und differenziert nicht zwischen „*Online*“-Wetten und „*Offline*“-Wetten. In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande kam, als im Inland abgeschlossen gilt, wenn „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ erfolgt. „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte bedeutet, dass eine physische Anwesenheit des Wettteilnehmers im Inland als geografischem Ort notwendig ist, es wird weder an den Wohnort oder einen sonstigen Aufenthaltsort laut Registrierung angeknüpft und es kommt auch nicht auf den Standort von technischen Einrichtungen (Server usw.) an, über welche die Teilnahme an Spielen über das Internet abgewickelt wird. § 33 TP 17 Abs. 2 GebG regelt den gegenüber § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG „erweiterten“ Steuergegenstand. Da sowohl die Bf. als auch der Wettteilnehmer weiß, an welchem geografischen Ort sie sich physisch jeweils befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft Wette abschließen, besteht für sie Klarheit, ob sie an dem Rechtsgeschäft vom Inland oder vom Ausland aus teilnehmen. Diesbezüglich besteht für Offline- und Onlinewetten überhaupt kein Unterschied. Der Steuergegenstand, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande kam, als im Inland abgeschlossen gilt, wenn einer der Wettteilnehmer an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus teilnimmt, ist ausgesprochen deutlich. Eine Verfassungswidrigkeit kann in der von der Bf. angeführten Wortfolge nicht gesehen werden, weil sowohl die Bf. als auch der Wettteilnehmer wissen, wo sie sich geografisch gerade befinden, wenn sie das Rechtsgeschäft abschließen, von dort, wo sie sich geografisch befinden, nehmen sie am Abschluss des Rechtsgeschäfts teil. **Zudem hat der Verfassungsgerichtshof VfGH 30.11.2011, G 12-14/11 den Initiativantrag der Bf. auf Aufhebung der Wortfolge in § 33 TP 17 Abs. 2 GebG „.... Die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ mit Beschluss zurückgewiesen, die Behandlung der Beschwerde der Bf. gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates abgelehnt (VfGH 13.3.2013, B 200/13), und der Verwaltungsgerichtshof hat die Anregung der Bf., Normprüfung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen, nicht aufgegriffen. (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).**

Die Bf. ist zur Selbstberechnung verpflichtet, da es sich gemäß § 33 TP 17 Abs. 3 GebG iVm § 201 Abs. 1 BAO um eine angeordnete Selbstberechnung handelt. Nach ihrem Beschwerdevorbringen sei es ihr aufgrund der IP-Adressen nicht möglich, in einem „Restbereich“ festzustellen, von wo aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft 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 die Gutachterin *Stoll* zitiert (*RECHTSGUTACHTERIN*, Rechtliches Gutachten, 24), der beim Indizienbeweis als „**„von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“** spricht (*Stoll*, BAO II 1760), so sind die Registrierung des Wettteilnehmers 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.

Da das Finanzamt daran die Berechnung anknüpfte, besteht diese zu Recht.

Die schriftliche Stellungnahme der Bf. samt Gutachten zu § 57 Abs. 2 GSpG vom 2. Mai 2017 war nicht geeignet, eine andere rechtliche Würdigung des Sachverhaltes herbeizuführen.

9. Schlussfolgerungen

In § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stellt der Gebührengesetzgeber die Fiktion auf, dass eine Wette, auch wenn sie im Ausland zustande kam, als im Inland abgeschlossen gilt, wenn „die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ erfolgt. „Teilnahme vom Inland aus“ im Kontext elektronischer Rechtsgeschäfte bedeutet, dass eine physische Anwesenheit eines Wettteilnehmers im Inland als geografischem Ort notwendig ist. Da sich die Bf. als auch der Wettteilnehmer jeweils im Klaren sind, an welchem geografischen Ort sie sich bei Abschluss des Rechtsgeschäftes befinden und damit von wo aus sie teilnehmen, ist der Gesetzestext „Teilnahme vom Inland aus“ hinreichend deutlich. Für die Zwecke der zwingenden Selbstberechnung durch die Bf. hat der Verwaltungsgerichtshof 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. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Wettteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist. Ein konkreter Gegenbeweis, dass z.B. „der mit Wohnsitz Österreich registrierte Wettteilnehmer M am 2. Februar einen Einsatz von 500 Euro für eine Fußballwette geleistet hat und er sich definitiv zu diesem Zeitpunkt nicht in Österreich aufgehalten hat“, wurde nicht erbracht.

Ein Rechtsgutachten zu § 57 Abs. 2 GSpG oder eine universitäre Forschungsstudie zu rechtlichen Rahmenbedingungen von *Onlineglücksspiel* ist kein Beweis für etwas, das sich in der Lebenswirklichkeit der Beschwerdeführerin oder eines ihrer Wettteilnehmer in den Monaten Jänner bis März 2011 abgespielt hat, sondern allenfalls eine weitere Beschwerdebegründung.

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

10. Zur Zulässigkeit der Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht dem in der Entscheidung dargestellten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 folgte.

Wien, am 8. Mai 2017