

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R und die weiteren Senatsmitglieder X, Y und Z im Beisein der Schriftführerin C, in der Beschwerdesache Firma, Adresse, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde gegen 59 (neunundfünfzig) Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Jänner 2017, Steuernummer, betreffend die Festsetzung von Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG, am 22. August 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Auf Grund des Antrages der Beschwerdeführerin vom 26. Jänner 2016 wird die Glücksspielabgabe für die Zeiträume 1-12/2011, 1-12/2012, 1-12/2013, 1-12/2014 und 1-11/2015 gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO iVm § 57 Abs. 2 GSpG festgesetzt wie folgt:

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Jänner 2011 festgesetzt:
--

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 28.724,05 Euro x 40% = 11.489,62 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Februar 2011 festgesetzt:
---

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 23.929,60 Euro x 40% = 9.571,84 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für März 2011 festgesetzt:
--

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 23.025,49 Euro x 40% = 9.210,19 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für April 2011 festgesetzt:
---

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 19.379,96 Euro x 40% = 7.751,98 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Mai 2011 festgesetzt:
---

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 18.178,64 Euro x 40% = 7.271,45 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juni 2011 festgesetzt:
--

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 10.996,75 Euro x 40% = 4.398,70 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juli 2011 festgesetzt:
--

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 16.156,31 Euro x 40% = 6.462,52 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für August 2011 festgesetzt:
--

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 22.046,40 Euro x 40% = 8.818,56 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für September 2011 festgesetzt:
---

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 26.302,13 Euro x 40% = 10.520,85 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Oktober 2011 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 29.471,94 Euro x 40% = 11.788,77 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für November 2011 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 42.229,72 Euro x 40% = 16.891,88 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Dezember 2011 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 20.456,22 Euro x 40% = 8.182,48 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Jänner 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 36.467,36 Euro x 40% = 14.586,94 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Februar 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 31.811,67 Euro x 40% = 12.724,66 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für März 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 36.159,75 Euro x 40% = 14.463,9 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für April 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 22.579,56 Euro x 40% = 9.031,82 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Mai 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 26.564,32 Euro x 40% = 10.625,72 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juni 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 23.459,43 Euro x 40% = 9.383,77 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juli 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 23.818,90 Euro x 40% = 9.527,56 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für August 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 29.142,10 Euro x 40% = 11.656,84 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für September 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 30.306,06 Euro x 40% = 12.122,42 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Oktober 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 31.681,91 Euro x 40% = 12.672,76 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für November 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 36.166,77 Euro x 40% = 14.466,70 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Dezember 2012 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 16.555,72 Euro x 40% = 6.622,28 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Jänner 2013 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 29.474,11 Euro x 40% = 11.789,64 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Februar 2013 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 25.051,36 Euro x 40% = 10.020,54 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für März 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 35.162,41 Euro x 40% = 14.064,96 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für April 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 32.858,36 Euro x 40% = 13.143,34 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Mai 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 18.543,86 Euro x 40% = 7.417,54 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juni 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 20.179,59 Euro x 40% = 8.071,83 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juli 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 22.359,07 Euro x 40% = 8.943,62 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für August 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 33.273,50 Euro x 40% = 13.309,40 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für September 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 24.249,67 Euro x 40% = 9.699,86 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Oktober 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 30.719,33 Euro x 40% = 12.287,73 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für November 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 35.345,44 Euro x 40% = 14.138,17 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Dezember 2013 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 7.575,82 Euro x 40% = 3.030,32 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Jänner 2014 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 35.705,42 Euro x 40% = 14.282,16 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Februar 2014 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 42.647,05 Euro x 40% = 17.058,82 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für März 2014 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 54.733,48 Euro x 40% = 21.893,39 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für April 2014 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 43.866,69 Euro x 40% = 17.546,67 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Mai 2014 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 40.575,39 Euro x 40% = 16.230,15 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juni 2014 festgesetzt: Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 31.266,63 Euro x 40% = 12.506,65 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juli 2014 festgesetzt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 12.028,86 Euro x 40% = 4.811,54 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für August 2014 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 27.899,95 Euro x 40% = 11.159,98 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für September 2014 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 39.424,61 Euro x 40% = 15.769,84 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Oktober 2014 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 37.737,05 Euro x 40% = 15.094,82 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für November 2014 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 48.881,04 Euro x 40% = 19.552,41 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Dezember 2014 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 20.263,78 Euro x 40% = 8.105,51 Euro

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Jänner 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 50.202,61 Euro x 40% = 20.081,04 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Februar 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 39.278,45 Euro x 40% = 15.711,38 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für März 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 61.697,73 Euro x 40% = 24.679,09 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für April 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 52.142,76 Euro x 40% = 20.857,10 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Mai 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 57.969,61 Euro x 40% = 23.187,84 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juni 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 41.382,33 Euro x 40% = 16.552,93 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Juli 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 34.340,38 Euro x 40% = 13.736,15 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für August 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 36.307,22 Euro x 40% = 14.522,88 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für September 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 48.261,81 Euro x 40% = 19.304,72 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für Oktober 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 42.405,79 Euro x 40% = 16.962,31 Euro
Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO wird die Glücksspielabgabe für November 2015 festgesetzt:
Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 2 GSpG 45.612,82 Euro x 40% = 18.245,12 Euro

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt und Verfahrensablauf**

#### **1. Verfahren vor dem Finanzamt**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Land eingetragene Gesellschaft, die zunächst nur Pokerspiele, später auch verschiedene andere Glücksspielprodukte (wie z.B. Roulette, Black Jack und Slot-Machines) und nunmehr auch Bakkarat und Live-Casino über ihre Website anbietet. Die Bf. ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft von Firma1, einer an der xy notierten - Gesellschaft. Drei Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe, nämlich Gesellschaft1, Gesellschaft2 und Gesellschaft3 (die 123 Konzerngesellschaften) bieten online Glücksspiele unter der Marke "123" an, weitere zwei Gesellschaften, nämlich Gesellschaft4. und Gesellschaft5 (die 45 Konzerngesellschaften), offerieren Glücksspiele unter der Marke "45" (vgl. Vorlageerinnerung vom 23.10.2017).

#### **1.1. Selbstanzeige**

Am 11. Jänner 2016 erstattete die Bf. für sich und die unter Punkt 4 der Offenlegung genannten Personen für die Zeiträume Jänner 2011 bis November 2015 Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG hinsichtlich der Steuerpflicht von Einnahmen aus von ihr angebotenen Online-Glücksspielen, an denen die "*Teilnahme vom Inland aus*" erfolgt sein könnte.

Die Bf. führt aus, sie betreibe die Website Adr und verfüge über eine Lizenz, die von der c vergeben worden sei. Auf der Website werde ausschließlich Poker angeboten. Die Gesellschaft spreche primär Kunden in r an, jedoch hätten auch österreichische Spieler auf diese Website zugegriffen und an Spielen teilgenommen.

Die Bf. verfüge über keine Geschäftsräumlichkeiten in Österreich. Die Dienstleistungen würden mittels der genannten Website unter anderem auch an österreichische Kunden angeboten, wobei das Angebot nicht spezifisch auf diese ausgerichtet sei.

Auf der Website der Einschreiterin könne Poker sowohl in Form von "Cash Games" (auch bezeichnet als "Ring Games") als auch in Form von Turnieren gespielt werden. Es gebe "Sit and Go Turniere", die beginnen würden, wenn die erforderliche Anzahl an Spielern teilnehme, sowie sogenannte "Scheduled Tournaments", die zu einem vorbestimmten Zeitpunkt beginnen. In allen Fällen von Poker nehme die Bf. keine Einsätze von den Spielteilnehmern entgegen und zahle auch keine Gewinne an die Spielteilnehmer aus. Es spielten lediglich die Spielteilnehmer gegeneinander, während die Bf. selbst an den Spielen nicht teilnehmen würde.

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben und die damit verbundene Verpflichtung zur Erstattung von monatlichen Meldungen an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sei der Bf. bisher nicht bekannt gewesen. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG betrage die Glücksspielabgabe für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 GSpG durchgeführt würde, 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Im Folgenden stellte die Bf. dar, wie die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen bei den einzelnen Spielen erfolgt, sowie wie die Bestimmung der Identität und Herkunft der Spielteilnehmer erfolge.

Die Bemessungsgrundlagen würden sich als Summe von Rake, Teilnahmegebühren und Einsätzen (abzüglich ausbezahilter Gewinne), welche von Spielern geleistet worden seien, die eine österreichische Wohnadresse hätten, ergeben.

Die sich aus Punkt 3.2 der Selbstanzeige ergebende Abgabennachzahlung werde innerhalb eines Monats nach Einreichung der Offenlegung auf das Konto des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem entsprechenden Verwendungszweck überwiesen (vgl. Offenlegung vom 11.01.2016)

## **1.2. Ermittlungen durch das Finanzamt – Prüfung**

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

### **1.2. Antrag gemäß § 201 BAO**

Am 26. Jänner 2016 stellte die Bf. den Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO mit EUR 0.

Nach § 201 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 3 Z 1 BAO müsse die Festsetzung einer Abgabe unter anderem dann erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise und der Antrag binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht werde. Eine Selbstberechnung sei in jenen Fällen "*nicht richtig*" in denen sie objektiv rechtswidrig sei. Die objektive Rechtswidrigkeit erbebe sich schon aus der Verfassungswidrigkeit und der Unionsrechtswidrigkeit von § 57 Abs. 2 iVm § 2 und § 12a GSpG: Die Bestimmung, wonach bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG, an denen die Teilnahme aus dem Inland erfolge, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen betrage, verstöße unter anderem gegen Art 18 B-VG, Art 5 und 6 StGG und Art 56 AEUV.

#### **1.2.1. Abweisungsbescheid**

Mit Bescheid vom 27.01.2016 wurde der Antrag abgewiesen. Nach Überprüfung der bekannt gegebenen Daten durch vorgelegte Datenträger sei die Richtigkeit der Selbstberechnung festgestellt worden. Die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit obliege nicht der Behörde, die Behörde habe die Gesetze bis zu

einer allfälligen Aufhebung zu vollziehen. Des Weiteren könne in der steuerrechtlichen Regelung des § 57 GSpG keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV, der die Antragstellerin ausgesetzt wäre, erkannt werden.

### **1.3. Beschwerde vom 29. 02. 2016**

Am 29. Februar 2016 wurde dagegen Beschwerde erhoben. Darin machte die Antragstellerin die Unrichtigkeit der Selbstberechnung geltend und begehrte die Berücksichtigung von Auslandsaufenthalten von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse, die Berücksichtigung von bestimmten, den Spielern zusätzlich zu den ausgezahlten Gewinnen gewährten Vergünstigungen (Boni) sowie die Ausscheidung von Pokerspielen während des Zeitraumes 3. August 2013 bis 28. Februar 2014. Weiters wurden begründete Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und unionsrechtlichen Konformität der anzuwendenden Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG geäußert und die Vorlage an den Verfassungsgerichtshof sowie die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH angeregt.

#### **1.3.1. Ergänzungersuchen des FAGVG**

Am 9. August 2016 erging daraufhin ein Ergänzungersuchen. Das Finanzamt führte aus, es werde unter Punkt D.III.2.a) der Beschwerde begehrt, dass die beschriebenen Gratis-Spiele und Vergünstigungen, sofern diese als Teil der Bemessungsgrundlage betrachtet würden, zu einem Abfluss in gleicher Höhe führen müssten. Es werde ersucht, die betragliche Höhe dieser Gratis-Spiele und Vergünstigungen für den Verfahrenszeitraum bekannt zu geben sowie darzulegen, ob diese Beträge bereits in der, der Selbstberechnung zu Grunde liegenden, Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden seien. Weiters würden unter Punkt D.III.2.b) Arten zusätzlicher Beträge angeführt, die an die Spieler ausgezahlt worden seien. Es werde ersucht, die genauen Modalitäten und Spielbedingungen der Arten zusätzlicher Beträge die an Spieler ausbezahlt würden zu beschreiben sowie den auf jede einzelne Art entfallenden Auszahlungsbetrag für den Verfahrenszeitraum gesondert auszuweisen. Es werde darauf hingewiesen, dass der in § 57 Abs. 2 GSpG normierte Inlandsbezug (Ausspielungen an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt) bei der Ermittlung der angefragten Beträge zu berücksichtigen sei.

#### **1.3.2. Ergänzender Schriftsatz vom 23.11.2016**

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 23.11.2016 hat die Bf – soweit verfahrensgegenständlich relevant – ausgeführt wie folgt:

"..Wie bereits in der Selbstanzeige dargelegt:

- Die Gesellschaft bietet kein gesondertes, spezielles Angebot für Spielteilnehmer in Österreich an - vielmehr spielen Österreichische Teilnehmer Spiele, die Teilnehmern in anderen Ländern angeboten werden.
- Da österreichische Spieler auf Websites spielen, die ausländischen Spielern zugänglich sind bzw. diese ansprechen, werden die Spiele in unterschiedlichen Währungen angeboten.

Überwiegend erfolgt das Angebot der Spiele in US-Dollar oder Euro; einige Spiele werden eventuell auch in den Währungen des britischen Pfund oder des - Dollar angeboten.

- Das einzige Produkt der Gesellschaft, das in dem relevanten Zeitraum von Spielern in Österreich erworben wurde, ist Online-Poker.

Aus Gründen der Vergleichbarkeit wurden alle vorgelegten Daten in Euro umgerechnet, und zwar auf Grundlage des monatlichen Durchschnittswerts der durchschnittlichen Tagesumrechnungskurse gemäß Bloomberg (siehe die ebenfalls übermittelte Umrechnungstabelle).

## **2) Spielangebot**

Wie bereits in der Selbstanzeige dargelegt, hier aber nochmals zur Erläuterung der in den nachfolgenden Ziffern 3 und 4 enthaltenen Ausführungen zusammengefasst, bot die Gesellschaft in dem relevanten Zeitraum folgende Arten von Glücksspielen an:

### *2.1) Online-Poker - Cash Games*

Ein Cash Game (Bargeld-Spiel) kann zwischen 2 und mehr Spielern gespielt werden. Spieler wählen einen Tisch und können eine oder mehrere Hände spielen. Andere Spieler können zu unterschiedlichen Zeiten in ein Spiel einsteigen oder das Spiel verlassen. Die Gesellschaft behält von dem Einsatz der Spieler eine Gebühr ein („Rake“ genannt); später wird der Gesamtbetrag der Spieleinsätze (abzüglich des Rake) an die Gewinner wieder ausgegeben. Der von der Gesellschaft einbehaltene Rake ist in der Berechnung der Spieleinnahmen der Gesellschaft eingeflossen.

### *2.2) Online-Pokerturniere*

Ein Turnier kann zwischen 2 oder mehr Spielern gespielt werden, umfasst viele Poker-Hände und wird so lange gespielt, bis ein endgültiger Gewinner feststeht. Spieler zahlen einen vorab festgelegten Betrag („Buy-In“), um sich in den Preispool einzukaufen und diesen zu finanzieren. Der Preispool wird entweder vollständig an einen Gewinner ausgezahlt oder zwischen einer festgelegten Anzahl von hoch platzierten Finishern aufgeteilt. Der Preispool besteht im Allgemeinen aus der Gesamtsumme der Buy-In-Beträge abzüglich eines von der Gesellschaft einbehaltenden Betrags (als „Administration Fee“ (Verwaltungsgebühr) bezeichnet) oder ist ein vorab festgelegter Mindestbetrag, der von der Gesellschaft garantiert wird. Die von der Gesellschaft erhaltenen Administration Fees sind in die in der Selbstanzeige offengelegte Berechnung der Spieleinnahmen der Gesellschaft eingeflossen.

## **3) Die Spieleinnahmen mindernde Beträge - Gratis-Spiele**

In Abschnitt D.III.2.a) nimmt die Beschwerde Bezug auf die kostenlose Teilnahme an Glücksspielen.

In der Selbstanzeige wurden aus Gründen der Vorsicht zur Wahrung der strafbefreienden Wirkung und Vereinfachung bei den angegebenen Spieleinnahmen die kostenlosen Teilnahmen an Echtgeld-Spielen nicht abgezogen, sodass die darin ermittelte

Bemessungsgrundlage auch jene Beträge enthält, die von den Spielteilnehmern gar nicht bezahlt und so der Gesellschaft nicht zugeflossen sind.

Obgleich die Gesellschaft grundsätzlich keine kostenlose Teilnahme an Echtgeld-Casinospielen anbietet, können Spieler Zugang zu Pokerturnieren erlangen, indem sie von der Gesellschaft erhaltene (Bonus-)Punkte eintauschen (die Nutzung solcher Punkte wird nachstehend unter Punkt 4.2 erläutert). Die in der Selbstanzeige offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen wurden daher nicht entsprechend gemindert, um die Auswirkung solcher Gratis-Spielteilnahmen zu neutralisieren. Die in der Selbstanzeige ermittelten Jahresbruttospieleinnahmen enthalten daher noch tatsächlich nicht eingenommene Spieleinsätze, die bei der korrekten Berechnung abzuziehen sind.

#### **4) Die Spieleinnahmen mindernde Beträge - Beträge, die an Spieler über Boni, VIP-Programme und Rabatte gezahlt werden**

Wie in Abschnitt D.III.2.b) der Beschwerde erläutert, können sich Spieler infolge ihrer Teilnahme an Spielen auf der Website so genannte „Offsets“ sichern, d.h. sie erhalten - wie in der Branche allgemein üblich - von der Gesellschaft bestimmte Beträge, wenn sie beispielsweise an einer bestimmten Anzahl von Spielen innerhalb eines festgelegten Zeitraums teilnehmen, und zwar zusätzlich zu etwaigen Gewinnen aus den Spielen selbst. Diese Offsets sind bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen zu berücksichtigen, da sie als zusätzliche Gewinnzahlungen den Erlös der Gesellschaft mindern, d.h. Teil der Kosten sind. Es gibt, wie nachfolgend beschrieben, unterschiedliche Arten von Offsets. In der Selbstanzeige vertrat die Gesellschaft zur Wahrung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige einen sehr konservativen Ansatz. Aus diesem Grund wurden in der Selbstanzeige bei der Berechnung der Spieleinnahmen Anpassungen im Hinblick auf diese Offsets außer Acht gelassen. Die Höhe der ermittelten Jahresbruttospieleinnahmen ist daher noch um die in den nachstehenden Abschnitten erläuterten und nachfolgend zusammengefassten Offset-Beträge zu reduzieren:

Art des Offsets	Ref	2015 (bis 30. Nov)				
		2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	EUR
Add-Ons für Pokerturniere - Garantierte Turniere	4.1	5.622	8.429	13.078	13.812	23.977
FPP-Ticket Teilnahme bei Pokerturnieren	4.2	-	25.198	23.485	29.047	27.158
Preisools für Turniere mit freier Teilnahme	4.3	3.153	8.680	13.731	13.340	12.624
Zusätzlich ausbezahlte Bargeldgewinne	4.4	161.264	157.979	143.329	186.838	199.229
<b>Erforderliche Gesamtminderung der Spieleinnahmen</b>		<b>170.039</b>	<b>200.286</b>	<b>193.623</b>	<b>243.037</b>	<b>262.988</b>

Die beigefügten Daten stimmen grundsätzlich mit jenen in der am 29. Februar 2016 übermittelten Beschwerde überein, wobei die Abzüge nun um insgesamt EUR 223.824 höher sind als jene in der Beschwerde. Dies ist wie folgt begründet:

Die nachfolgend erläuterten und übermittelten Daten inkludieren nunmehr auch Informationen zu Offsets für die Periode von 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 in Höhe von insgesamt EUR 103.161. Diese Daten wurden lediglich der Vollständigkeit halber inkludiert, die Gesellschaft hält ihr Vorbringen in der Beschwerde (vgl. Punkt III. 3. der Beschwerde), dass die Einkünfte aus Online-Poker in diesem Zeitraum nicht der Glücksspielabgabe unterliegen ausdrücklich aufrecht;

Bei der Vorbereitung der übermittelten, detaillierten Datensätze kam hervor, dass die zuvor übermittelten Zahlen nicht die vollen Kosten der FPP-Ticket Teilnahmen bei Pokerturnieren beinhalteten. Die korrekten Beträge sind nunmehr enthalten. Dies führt zu einer Erhöhung der Abzüge um insgesamt EUR 95.941 für den gesamten Zeitraum. Bei der umfangreichen Überprüfung und Aufarbeitung der Daten im Rahmen der Vorbereitung dieses Antwortschreibens und dadurch erfolgten genaueren Erfassung und detaillierten Darstellung ergab sich in einigen Monaten eine weitere Abweichung. Insgesamt ergibt sich aufgrund dieser Unterschiede eine um EUR 24.721 höhere Reduzierung der Bemessungsgrundlage, die in der beigefügten korrigierten Berechnung (Anhang ./1) berücksichtigt wird.

In manchen Fällen ergibt sich eine geringe Abweichung im Vergleich zur händischen Berechnung, die jedoch nur aufgrund der Darstellung mit gerundeten Zahlen entsteht, sich also aus Rundungsdifferenzen erklärt.

#### **4.1) Add-Ons für Pokerturniere - Garantierte Turniere**

Wie nachstehend erläutert, übersteigen die von der Gesellschaft ausgezahlten Gewinne in einigen Fällen die Einzahlungen der Spieler durch Buy-Ins, was bedeutet, dass die Jahresbruttospieleinnahmen der Gesellschaft aus dem Turnier tatsächlich niedriger sind als die anfänglich angesetzten Administration Fees (und die Gesellschaft in einigen Fällen sogar Verluste mit einem Turnier macht).

Von Zeit zu Zeit garantiert die Gesellschaft einen Mindestpreispool für ein Turnier.

Ist die Zahl der an dem Turnier teilnehmenden Spieler ausreichend hoch, damit die eingegangenen Buy-Ins abzüglich der von der Gesellschaft erhobenen Administration Fees den Mindestgarantiebetrag des Preispools übersteigen, ist ein „**Add-On**“ (Zuschuss) nicht notwendig. Reicht die Zahl der an dem Turnier teilnehmenden Spieler hingegen nicht aus, kann der von der Gesellschaft garantierte Mindestbetrag die von den Spielern erhaltenen Buy-Ins sogar übersteigen. In diesem Fall muss die Gesellschaft auf die Administration Fees ganz oder teilweise verzichten und möglicherweise zusätzliche Beträge zuschießen, um den Preispool auf den Mindestgarantiebetrag anzuheben eine solche Anpassung wird von der Gesellschaft als „**Pokerturnier-Add-On**“ bezeichnet.

Dies wird durch folgende Beispiele veranschaulicht:...

Damit die Berechnung der Spieleinnahmen der Gesellschaft die „Jahresbruttospieleinnahmen“, d.h. hier die Buy-Ins abzüglich der Gewinnauszahlungen (in diesem Fall der garantierte Mindestbetrag), zutreffend widerspiegelt, ist die Auswirkung

der Pokerturnier-AddOns für Garantierte Turniere zu berücksichtigen. Der für ein bestimmtes Turnier auf die österreichischen Spieler entfallende Betrag des Pokerturnier-Add-Ons wird berechnet, indem der Gesamtbetrag des Add-Ons für das betreffende Turnier zu gleichen Teilen auf die einzelnen Spieler aufgeteilt wird. Nur die auf die Österreichischen Spieler entfallenden (anteiligen) Add-Ons werden für Zwecke der Glücksspielabgabe durch Abzug berücksichtigt.

Die nachfolgend genannten Beträge sind nach Ansicht der Gesellschaft (als die zuvor offengelegten Spieleinnahmen mindernd) zu berücksichtigen:

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Jänner	84,34	458,99	764,50	664,48	1.225,11	3.197,42
Februar	134,74	481,55	455,66	839,42	1.093,27	3.004,65
März	131,96	2.130,29	456,37	1.765,96	2.193,96	6.678,53
April	385,50	623,79	2.249,19	1.241,91	1.760,91	6.261,30
Mai	350,69	1.177,12	1.664,88	1.690,11	1.965,03	6.847,83
Juni	691,48	1.508,01	1.362,28	899,68	1.852,12	6.313,58
Juli	947,44	700,43	948,31	662,00	1.880,42	5.138,60
August	757,33	534,21	574,55	611,61	1.430,91	3.908,60
September	321,39	248,96	1.599,01	2.002,10	3.737,97	7.909,42
Oktober	317,56	147,41	2.230,60	572,76	1.739,77	5.008,11
November	255,83	195,96	269,73	1.622,64	5.097,04	7.441,21
Dezember	1.243,98	222,57	502,98	1.238,91	0,00	3.208,44
Summe	5.622,23	8.429,28	13.078,07	13.811,58	23.976,53	64.917,68

Für jeden in der vorstehenden Tabelle aufgeführten monatlichen Betrag wird eine ausführliche Excel-Datei (der Dateiname beinhaltet jeweils einen Hinweis auf die betroffene Gesellschaft und den Zeitraum [xxxx] vorgelegt, die die folgenden Informationen zu den mit einer österreichischen Adresse registrierten Spielern enthält:

- Das Datum
- Die individuelle Identifikationsnummer für jeden einzelnen Spieler
- Die Gesamthöhe des Pokerturnier-Add-Ons für diesen Tag für diesen Spieler.
- Falls der Spieler an diesem Tag an Turnieren teilgenommen hat, die in unterschiedlichen Währungen durchgeführt wurden, gibt es gesonderte Auskünfte pro Währung.
- Falls Turniere in anderen Währungen als dem Euro stattgefunden haben, wurden die Gesamtbeträge ebenfalls in Euro umgerechnet.

#### 4.2) Teilnahme an Pokerturnieren mit FPP-Tickets

Spieler erhalten außerdem Treuepunkte für ihre Spieltätigkeit auf der Website (die die Gesellschaft „**Frequent Player Points**“ (Vielspieler-Punkte) oder kurz „**FPPs**“ nennt).

Spieler können FPPs unterschiedlich einsetzen, zum Beispiel für eine Teilnahme an einem Pokerturnier (d.h. ohne Zahlung von Eintrittsgeld), was die Gesellschaft als „**FPP-Ticket-Teilnahme**“ bezeichnet.

Die FPP-Ticket-Teilnahme wird in dem Glücksspielsystem der Gesellschaft wie jeder andere Buy-In eines Spielers behandelt, so dass der Preispool die volle Anzahl an Teilnehmern widerspiegelt. Die Gesellschaft verzeichnet daher einen Anteil an den Administration Fees sowie einen Beitrag zum Preispool für Spieler, die über eine FPP-Ticket-Teilnahme beteiligt sind, obwohl die Gesellschaft gar keine Gegenleistung von diesen Spielern erhält, da sie nichts für die FPP-Ticket Teilnahme an Turnieren zahlen, der Gesellschaft also kein geldwerter Vorteil zufließt. Für die Zwecke der Selbstanzeige wurden die Spieleinnahmen der Gesellschaft ohne Anpassungen zur Berücksichtigung dieser FPP-Ticket-Teilnahmen berechnet.

Dies wird durch folgendes Beispiel veranschaulicht:...

Somit sind die Spieleinnahmen in dem vorstehenden Beispiel um € 220 (d.h.  $20 \times € 11$ ) zu reduzieren, um Folgendes widerzuspiegeln:

- dass die ausbezahlten Gewinne (d.h. Preispool in Höhe von € 1.000) den von den Spielern erhaltenen Betrag von (€ 880) übersteigen, was zu einem Verlust der Gesellschaft für dieses Turnier in Höhe von insgesamt € 120 führt.
- Die verbuchten Spieleinnahmen umfassen die Administration Fees in Höhe von € 100, die von der Gesellschaft nicht eingenommen wurden; daher ist weiters eine die Spieleinnahmen mindernde Anpassung um € 100 erforderlich.

Es sind daher folgende (die steuerpflichtigen Einnahmen mindernde) Beträge zu berücksichtigen:

- i) Anpassung zur Minderung der Spieleinnahmen um die Administration Fees für die FPP-Ticket-Teilnahmen, die zwar als Spieleinnahmen verzeichnet, aber tatsächlich nicht von den Spielern gezahlt wurden:

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Jänner	0,00	139,92	128,31	246,32	232,07	746,62
Februar	0,00	157,20	155,71	148,45	119,59	590,95
März	0,00	173,22	173,05	106,12	165,43	617,82
April	0,00	307,34	84,94	213,25	362,95	968,48
Mai	0,00	170,85	194,80	144,91	217,40	727,96
Juni	0,00	58,05	98,68	121,35	120,55	398,63
Juli	0,00	179,68	116,10	190,67	133,67	620,12
August	0,00	137,31	162,14	170,16	130,00	599,61
September	0,00	123,54	120,09	262,21	159,95	665,79
Oktober	0,00	153,11	182,24	100,10	88,30	523,75
November	0,00	272,22	293,44	527,17	593,09	1.685,32
Dezember	0,00	252,60	316,24	221,52	0,00	800,36
<b>Summe</b>	<b>0,00</b>	<b>2.145,04</b>	<b>2.025,74</b>	<b>2.452,23</b>	<b>2.323,00</b>	<b>8.946,01</b>

- ii) Anpassung zur Berücksichtigung der Minderung der Spieleinnahmen um den Betrag des von der Gesellschaft finanzierten (und daher nicht von den Spielern bezahlten) Preispools im Hinblick auf FPP-Ticket-Teilnahmen:

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Jänner	0,00	1.375,08	1.358,69	2.608,68	2.358,93	7.701,38
Februar	0,00	1.652,80	1.599,29	1.558,55	1.162,41	5.983,05
März	0,00	1.791,78	1.859,95	1.240,88	1.476,57	6.369,18
April	0,00	3.597,66	896,06	2.460,75	3.849,05	10.803,52
Mai	0,00	1.723,15	2.102,20	1.550,09	2.232,60	7.608,34
Juni	0,00	549,55	974,32	1.278,65	1.150,45	3.953,37
Juli	0,00	1.846,82	1.104,90	1.892,33	1.336,33	6.180,38
August	0,00	1.511,69	1.702,86	1.731,84	1.422,00	6.368,39
September	0,00	1.312,46	1.210,91	2.705,79	1.690,05	6.919,21
Oktober	0,00	1.702,89	1.899,76	1.056,90	911,70	5.571,25
November	0,00	3.304,78	3.494,56	6.195,83	7.244,91	20.240,38
Dezember	0,00	2.673,40	3.255,76	2.314,48	0,00	8.243,54
<b>Summe</b>	<b>0,00</b>	<b>23.052,46</b>	<b>21.459,26</b>	<b>26.594,77</b>	<b>24.835,00</b>	<b>35.941,49</b>

Für jeden in der vorstehenden Tabelle aufgeführten monatlichen Betrag wird eine ausführliche Excel-Datei (der Dateiname beinhaltet jeweils einen Hinweis auf die betroffene Gesellschaft und den Zeitraum [xxxx]) vorgelegt, die die folgenden Informationen für jedes relevante Turnier unter Beteiligung von Spielern mit einer registrierten Adresse in Österreich enthält:

- Das Datum und das individuelle Identifikationszeichen des Spielers
- Der in den Spieleinnahmen enthaltene Betrag der Administration Fees für die FPP-Ticket-Teilnahmen dieses Spielers an diesem Tag

- Der Buy-In-Betrag, der an den Preispool ging und von der Gesellschaft für die FPP-Ticket-Teilnahmen dieses Spielers an diesem Tag zu zahlen war
- Falls der Spieler über FPP-Tickets an diesem Tag an Turnieren teilgenommen hat, die in unterschiedlichen Währungen durchgeführt wurden, gibt es gesonderte Auskünfte pro Währung.
- Falls Turniere in anderen Währungen als dem Euro durchgeführt wurden, wurden die Gesamtbeträge ebenfalls in Euro umgerechnet.

Insgesamt betragen die Anpassungen aufgrund von FPP-Ticket Teilnahmen, die zur korrekten Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen erforderlich sind daher:

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Nicht erhaltene Administration Fees	0,00	2.145,04	2.025,74	2.452,23	2.323,00	8.946,01
Von der Gesellschaft finanzierte Preispools	0,00	23.052,46	21.459,26	26.594,77	24.835,00	95.941,49
<b>Summe</b>	<b>0,00</b>	<b>25.197,50</b>	<b>23.485,00</b>	<b>29.047,00</b>	<b>27.158,00</b>	<b>104.887,50</b>

#### 4.3) Preispools für Turniere mit freier Spielteilnahme

Die Gesellschaft finanziert den gesamten Preispool, der an die Spieler für bestimmte „Turniere mit freier Spielteilnahme“ ausbezahlt wird. Spieler haben nur dann Zugang zu diesen Turnieren, wenn sie auf der Website bereits an Echtgeld-Spielen teilgenommen haben. Der von der Gesellschaft an Spieler ausbezahlte Preis kann somit als zusätzlicher Preis angesehen werden, der im Zusammenhang mit den zuvor stattgefundenen Echtgeld-Spielen ausbezahlt wird.

Es gibt zwei Hauptarten von Turnieren mit freier Teilnahme, an denen nur Spieler teilnehmen können, die zuvor mit Echtgeld gespielt haben:

- „Freeroll-Turniere“: Diese Turniere sind gratis und werden Spielern auf Grundlage ihres VIP-Levels angeboten (der infolge ihrer bisherigen Teilnahme an Echtgeld-Spielen bestimmt wird).
- „FPP-Turniere“: Spieler können FPPs (s. Erklärung für FPPs unter Punkt 4.2) für die Teilnahme an FPP-Turnieren einlösen:

Die Gesellschaft hat die vollen Kosten der Preispools zu tragen, die in solchen Turnieren an die Spieler ausbezahlt werden.

Da die Spieler an die Gesellschaft kein Geld für die Teilnahme an derartigen Turnieren zahlen (d.h. bei den Freeroll-Turnieren erbringen die Spieler überhaupt keine Gegenleistung und bei den FPP-Turnieren lösen die Spieler FPPs ein, die sie von der Gesellschaft zuvor erhalten haben; die FPPs stellen daher keine Zahlung der Spieler oder anderer Personen an die Gesellschaft dar, zumal in keinem der beiden Fälle der

Gesellschaft ein geldwerter Vorteil zufließt), entstehen der Gesellschaft durch das Angebot und die Gewinnauszahlungen im Rahmen solcher Turniere Kosten in Höhe des an die Spieler ausbezahlten Preis pools.

Die in der Selbstanzeige angegebenen Beträge der Spieleinnahmen enthielten keine Reduzierung für die in solchen Turnieren ausbezahlten Preise. Für eine richtige Berechnung der „Jahresbruttospieleinnahmen“ sind die folgenden Beträge als Minderung der in der Selbstanzeige offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen zu berücksichtigen:

*Freeroll-Turniere:*

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Jänner	43,65	519,57	620,64	941,11	1.061,81	3.186,79
Februar	73,58	352,82	1.368,11	690,59	753,54	3.238,64
März	88,71	517,49	1.593,02	863,54	1.168,76	4.231,51
April	94,73	1.381,55	695,82	1.656,79	1.537,94	5.366,82
Mai	17,59	619,13	896,38	692,75	713,59	2.939,44
Juni	146,04	250,69	600,99	559,30	255,05	1.812,07
Juli	305,25	410,62	738,85	486,90	350,96	2.292,58
August	250,75	521,29	806,09	496,28	452,86	2.527,27
September	214,96	1.236,73	1.299,15	1.271,67	624,55	4.647,06
Oktober	438,60	579,71	559,02	463,87	364,67	2.405,86
November	384,50	1.227,83	1.945,82	2.787,89	2.833,01	9.179,05
Dezember	396,37	301,28	1.329,55	699,97	0,00	2.727,17
Summe	2.454,73	7.918,71	12.453,43	11.610,66	10.116,74	44.554,27

*FPP Turniere:*

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Jänner	30,96	37,08	19,75	73,99	62,47	224,25
Februar	0,08	35,96	22,87	49,94	53,74	162,59
März	180,84	73,47	23,20	134,02	278,55	690,08
April	16,81	4,10	11,63	72,61	62,39	167,54
Mai	0,08	36,43	70,88	309,75	590,77	1.007,92
Juni	144,73	143,87	320,14	120,39	65,50	794,63
Juli	0,00	33,55	25,77	85,91	105,24	250,47
August	10,52	12,40	18,86	117,16	99,01	257,95
September	182,52	207,25	483,17	420,62	488,67	1.782,24
Oktober	19,90	47,97	72,05	83,32	43,77	267,01
November	4,95	1,44	19,01	91,43	657,13	773,97
Dezember	106,43	127,43	190,65	170,34	0,00	594,85
Summe	697,83	760,96	1.277,98	1.729,47	2.507,25	6.973,48

Für jeden in der vorstehenden Tabellen aufgeführten monatlichen Betrag wird eine ausführliche Excel-Datei (der Dateiname beinhaltet jeweils einen Hinweis auf die betroffene Gesellschaft und den Zeitraum [xxxx]) vorgelegt, die die folgenden Informationen zu den mit einer österreichischen Adresse registrierten Spielern enthält:

- Das Datum
- Die individuelle Identifikationsnummer für jeden einzelnen Spieler
- Eine Tagessumme der Gesamthöhe des Preis pools, der dem Spieler zugeordnet werden kann, der an dem jeweiligen Tag kostenlos an diesen Turnieren teilgenommen hat. Der auf die an dem Turnier teilnehmenden Spieler entfallende Betrag wird berechnet, indem der Gesamtpreispool für das Turnier zu gleichen Teilen auf die einzelnen Spieler aufgeteilt wird.
- Falls der Spieler an diesem Tag kostenlos an Turnieren teilgenommen hat, die in unterschiedlichen Währungen durchgeführt wurden, gibt es gesonderte Auskünfte pro Währung.
- Falls Turniere in anderen Währungen als dem Euro durchgeführt wurden, wurden die Gesamtbeträge ebenfalls in Euro umgerechnet.

Die für Turniere mit freier Spielteilnahme erforderlichen Anpassungen betragen daher insgesamt:

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Freeroll Turniere	2.454,73	7.918,71	12.453,43	11.610,66	10.116,74	44.554,27
FPP Turniere	697,83	760,96	1.277,98	1.729,47	2.507,25	6.973,48
Summe	<b>3.152,56</b>	<b>8.679,67</b>	<b>13.731,40</b>	<b>13.340,13</b>	<b>12.624,00</b>	<b>51.527,75</b>

#### 4.4) Zusätzliche von der Gesellschaft ausbezahlte Bargeldgewinne

Für ihre Echtgeld-Spiele auf der Website können Spieler von der Gesellschaft auch Bargeld erhalten, das nach freier Wahl entweder entnommen oder auf der Website für weitere Spiele verwendet werden kann. Die von der Gesellschaft ausgezahlten Bargeldbeträge sind als zusätzlich ausbezahlté Gewinne anzusehen, die im Zusammenhang mit den zuvor stattgefundenen Spielen ausgezahlt werden.

Diese von der Gesellschaft ausgezahlten zusätzlichen Gewinne führen zu einer (weiteren) Minderung der Spieleinnahmen der Gesellschaft.

In dem relevanten Zeitraum wurden an die mit österreichischer Adresse registrierten Spieler folgende zusätzliche Gewinne ausbezahlt:

##### 4.4.1) Beträge im Zusammenhang mit Geldeinlagen auf der Website

Die Gesellschaft bietet Spielern von Zeit zu Zeit die Möglichkeit, zusätzliche Bargeldgewinne aus Spielen auf der Website zu erzielen, wenn sie eine Einlage geleistet haben.

Dies wird durch folgendes Beispiel veranschaulicht:

*Veranschaulichungsbeispiel:*

*Ein Spieler leistet eine Einlage von € 100 und erhält damit den Anspruch auf zusätzliche Gewinne in Höhe von € 50 in bar, wenn er eine bestimmte Anzahl von Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraums spielt.*

*Nimmt der Spieler an einer ausreichenden Zahl von Echtgeld-Spielen teil, um die Belohnung freizuschalten, werden die zusätzlichen Gewinne in Höhe von € 50 seinem Konto gutgeschrieben. Der Spieler kann dann die € 50 in bar entnehmen oder den Betrag für die Teilnahme an weiteren Spielen auf der Website nutzen.*

Die Gesellschaft finanziert die gesamten an den Spieler in bar gezahlten zusätzlichen Gewinne. Spieler erhalten nur dann Zugang zu zusätzlichen Gewinnen, wenn sie auf der Website bereits an Echtgeld-Spielen teilgenommen haben; es handelt sich somit um zusätzliche Gewinne, die für frühere Spiele ausgezahlt werden.

Die in der Selbstanzeige angegebenen Beträge der Jahresbruttospieleinnahmen enthielten keine Reduzierung für diese zusätzlich ausgezahlten Gewinne. Die relevanten Beträge, die hier zu berücksichtigen sind (als Reduzierung der zuvor offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen), sind nachstehend unter Punkt 4.4.4 dargestellt:

#### **4.4.2 Beträge im Zusammenhang mit dem Gesamtspiellevel - „w“ und „d“**

Durch ihre regelmäßige Teilnahme an Pokerspielen und -turnieren auf der Website erhalten Spieler Ansprüche auf zusätzliche Bargeldpreise. Diese sind unter den Bezeichnungen „w“ und „d“ bekannt und hängen in ihrer Höhe von dem erreichten „Spielerlevel“ ab.

Etwaige zusätzliche Bargeldpreise, die von einem Spieler freigeschaltet werden, werden dem Konto des Spielers gutgeschrieben und können entnommen oder auf der Website als Spieleinsatz verwendet werden. Die Finanzierung wird vollständig von der Gesellschaft übernommen.

Da Spieler nur dann Zugang zu zusätzlichen Bargeldpreisen haben, wenn sie in ausreichendem Ausmaß an Echtgeld-Pokerspielen teilgenommen haben, sind auch diese den Spielern zugegangenen Beträge zur korrekten Ermittlung der Spieleinnahmen in dem relevanten Zeitraum zu berücksichtigen.

Die in der Selbstanzeige angegebenen Beträge der Spieleinnahmen enthielten keine Reduzierung für diese zusätzlichen Bargeldpreise. Die relevanten Beträge, die hier zu berücksichtigen sind (als Reduzierung der zuvor offengelegten Jahresbruttospieleinnahmen), sind nachstehend in Ziff. 4.4.4 dargestellt.

#### **4.4.3 Zusätzliche Bargeldpreise durch Einlösung von FPPs**

Spieler können auch FPPs (s. Erklärung für FPP unter Punkt 4.2) für die Erzielung zusätzlicher Bargeldpreise einlösen: Das Bargeld wird dem Konto des Spielers gutgeschrieben und kann entnommen oder auf der Website als Spieleinsatz verwendet werden.

Da Spieler nur dann Zugang zu zusätzlichen Bargeldpreisen haben, wenn sie an Echtgeld-Poker- und CasinospieLEN teilgenommen und FPPs gesammelt haben, sollte der Betrag der zusätzlichen Bargeldpreise ebenfalls zur korrekten Ermittlung der SpieLEinnahmen in dem relevanten Zeitraum durch Abzug berücksichtigt werden.

Die in der Selbstanzeige angegebenen Beträge der SpieLEinnahmen enthielten keine Reduzierung für diese zusätzlichen Bargeldpreise. Die relevanten Beträge, die hier zu berücksichtigen sind (als Reduzierung der zuvor offengelegten SpieLEinnahmen), sind nachstehend unter Punkt 4.4.4 dargestellt:

#### **4.4.4 Zusammenstellung der Beträge**

Die in 4.4.1 bis 4.4.3 genannten relevanten Beträge können wie folgt zusammengefasst werden:

	2011 EUR	2012 EUR	2013 EUR	2014 EUR	2015 EUR	Summe EUR
Jänner	0	11.342	11.756	10.690	11.061	44.849
Februar	0	16.351	8.176	11.791	10.515	46.834
März	0	19.585	13.158	15.851	24.624	73.218
April	0	13.856	11.943	14.827	24.312	64.938
Mai	0	12.006	9.330	13.194	14.118	48.647
Juni	6.520	5.302	10.225	12.191	18.675	52.913
Juli	11.975	8.070	10.655	27.030	11.105	68.835
August	13.169	13.595	15.571	13.406	12.635	68.376
September	26.560	16.170	11.845	11.268	18.713	84.556
Oktober	20.045	11.878	7.591	12.890	24.821	77.225
November	25.493	6.080	7.818	14.846	28.652	82.888
Dezember	57.503	23.745	25.261	28.853	0	135.361
<b>Summe</b>	<b>161.264</b>	<b>157.979</b>	<b>143.329</b>	<b>186.838</b>	<b>199.229</b>	<b>848.639</b>

Für jeden in der vorstehenden Tabelle aufgeführten monatlichen Betrag wird eine ausführliche Excel-Datei vorgelegt (der Dateiname beinhaltet jeweils einen Hinweis auf die betroffene Gesellschaft, den Zeitraum und Art des Offsets [xxxx]), die die folgenden Informationen zu den mit einer österreichischen Adresse registrierten Spielern enthält:

- Das Datum
- Die individuelle Identifikationsnummer für jeden einzelnen Spieler
- Eine Tagessumme der dem Konto des Spielers an dem jeweiligen Tag gutgeschriebenen Geldprämie.
- Falls der Spieler an diesem Tag Geldprämien in unterschiedlichen Währungen erhalten hat, gibt es gesonderte Auskünfte pro Währung.
- Falls Geldprämien in anderen Währungen als dem Euro ausgegeben wurden, wurden die Gesamtbeträge ebenfalls in Euro umgerechnet...."

#### **1.4. Bescheid gemäß § 299 BAO und Glücksspielabgabenbescheide**

In weiterer Folge wurde dem Vorbringen der Antragstellerin teilweise Rechnung getragen, die Abweisung des Antrags nach § 201 BAO vom 27. Jänner 2016 mit Bescheid vom 24. Jänner 2017 gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Bemessungsgrundlage mit den gleichzeitig ergangenen Glücksspielabgabebescheiden für die Zeiträume 1. Jänner 2011 bis 30. November 2015 unter Abzug eines einzigen der (zuvor in der Bemessungsgrundlage enthaltenen) Boni, neu festgesetzt.

Konkret bezog sich der Abzug nur auf die sogenannten "Pokerturnier-Add-Ons", also die erforderlichen Zuzahlungen zu den Spielern garantierten Mindestpreispools, während alle anderen in Beschwerdeergänzung angeführten Bonus-Beträge nicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurden. Ebenso wenig erfolgte die begehrte Ausscheidung bestimmter Teile der Jahresbruttospieleinnahmen für die Auslandsaufenthalte von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse sowie für das Poker-Spiel während des genannten Zeitraumes (vgl. Vorlageerinnerung vom 23. Oktober 2017).

### **1.5. Beschwerde vom 27. Februar 2017**

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 27. Februar 2017.

Die Bf. führt aus, die Glückspielabgabenbescheide hätten dem Beschwerdevorbringen nur insoweit Rechnung getragen, als die in Punkt 4.1. der Beschwerdeergänzung angeführten Beträge für "Add-Ons für Pokerturniere – Garantierte Turniere" als ausgezahlte Gewinne bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage zum Abzug zugelassen und die Glückspielabgaben in den betreffenden Monaten gemäß § 201 BAO neu (nämlich niedriger als in der Selbstanzeige) festgesetzt worden seien. Die weiteren bemessungsmindernd gemachten Beträge für die "Teilnahme an Pokerturnieren mit FPP-Tickets" (Punkt 4.2. der Beschwerdeergänzung), "Preispools für Turniere mit freier Spielteilnahme" (Punkt 4.3. der Beschwerdeergänzung) und "Zusätzliche von der Gesellschaft ausgezahlte Bargeldgewinne" (Punkt 4.4. der Beschwerdeergänzung) seien dagegen nicht anerkannt worden, ebenso wenig wie die begehrte Ausscheidung bestimmter Teile der Jahresbruttospieleinnahmen für die Auslandsaufenthalte von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse sowie für das Pokerspiel während eines bestimmten Zeitraumes. Die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit der anzuwendenden Gesetzesbestimmungen sei unter Hinweis auf die Pflicht der Abgabenbehörde, ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze zu vollziehen, solange sie in Geltung stünden, unberücksichtigt geblieben. Auf die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit sei die belangte Behörde gar nicht eingegangen.

### **1.6. Beschwerdevorentscheidung vom 12. Mai 2017**

Am 12. Mai 2017 erließ das Finanzamt eine Beschwerdevorentscheidung folgenden Inhaltes:

**"...Begründung:**

Vorweg wird angemerkt, dass mit der verfahrensgegenständlichen Beschwerde vom 29.02.2016 der Abweisungsbescheid vom 27.01.2016 betreffend den Antrag auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2011 bis November 2015 vom 26.01.2016 angefochten wurde. Mit Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 24.01.2017 (zugestellt am 26.01.2017) wurde der Abweisungsbescheid vom 27.01.2016 aufgehoben. Die den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheide, mit welchen die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2011 bis November 2015 festgesetzt wurde, ergingen ebenfalls am 24.01.2017.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Dementsprechend gilt die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 29.02.2016 auch als gegen die neuen Sachbescheide gerichtet. Das als Beschwerde bezeichnete Schreiben vom 27.02.2017 (in weiterer Folge als „Beschwerdeergänzung“ bezeichnet) ist demnach als ein die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 29.02.2016 ergänzender Schriftsatz anzusehen.

Zur Frage ob eine Teilnahme vom Inland aus vorliegt, kann die Rechtsprechung des VwGH zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG herangezogen werden. Der VwGH legt in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, seine diesbezügliche Rechtsansicht wie folgt dar:

*„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. "*

• zu Punkt D. II. der Beschwerde

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz „Bf.“ genannt) bringt vor, die Behörde hätte jegliche Ermittlung des zur Berechnung der Bemessungsgrundlage und damit des für die Beurteilung der Richtigkeit der erfolgten Selbstberechnung maßgeblichen Sachverhaltes unterlassen. Dies wäre im Rahmen der Offizialmaxime jedoch ihre Pflicht gewesen.

Diesem Vorbringen wird Folgendes entgegengehalten:

Mit Offenlegung gemäß § 29 FinStrG vom 11.01.2016 gab die Bf. die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum bekannt. Unter Punkt 3.1.2 der Offenlegung führt die Bf. wie folgt aus (Hervorhebungen nicht im Original):

*„Die IP-Adressen der Spieler werden durch die Einschreiterin nicht aktiv rückverfolgt, sodass zum Zeitpunkt der Spielteilnahme **nicht anhand der IP-Adresse festgestellt werden kann**, ob Spieler aus dem Inland teilnehmen.“*

*Allerdings müssen sich die Spieler bevor sie die Dienstleistungen der Einschreiterin in Anspruch nehmen können auf der Website registrieren. Dabei müssen sie neben ihrem Namen und weiteren Informationen auch ihren Wohnsitzstaat angeben.*

*Als Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG qualifiziert die Einschreiterin jede Teilnahme an einem Glücksspiel durch einen Spieler, welcher bei seiner Registrierung angegeben hat, dass er in Österreich wohnhaft ist. Wenngleich durch diese Methode nicht sichergestellt ist, dass der Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt des Spiels tatsächlich physisch in Österreich anwesend ist, erfolgt **mangels anderer Alternativen** eine Zuordnung anhand dieser Methode .“*

Den Angaben der Bf. zufolge können die IP-Adressen der Spieler nicht aktiv zurückverfolgt werden. Zum Zeitpunkt der Spielteilnahme kann daher nicht anhand der IP-Adresse festgestellt werden, ob der Spieler aus dem Inland teilnimmt. Die Zuordnung einer Ausspielung zu einer "inländischen IP-Adresse" - als ein vom VwGH genanntes Indiz kann somit im gegenständlichen Fall für die Sachverhaltsfeststellung nicht herangezogen werden. Hingegen war es der Bf. möglich, jene Daten zur Verfügung zu stellen, welche die vom VwGH ebenso als Indiz für eine Teilnahme vom Inland aus für geeignet befundene Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift beinhalten.

Der VwGH hat im oben zitierten Erkenntnis ausgeführt, dass einem solchen Indiz zwar für konkrete Wettfälle (hier Ausspielungen) durchaus entgegengetreten werden kann, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden. Derart dem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien für konkrete Ausspielungen wurden im bisherigen Verfahren weder von der Bf. angeführt (nähere Ausführungen hie zu unter „zu Punkt D. III. 1. der Beschwerde und Punkt D. I. 1. der Beschwerdeergänzung“), noch war bzw. ist der Behörde eine Ermittlungsmöglichkeit bekannt, mit welcher sie für konkrete Fälle derartige Indizien hätte hervorbringen können.

Im Zusammenhang mit der behaupteten Verletzung der Ermittlungspflicht durch die Abgabenbehörde ist zudem anzumerken, dass der vorliegende Sachverhalt einen Auslandsbezug aufweist. Die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde sind daher eingeschränkt, die Abgabenschuldnerin trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Verletzt der Abgabepflichtige diese ihm obliegende erhöhte Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat die Abgabenbehörde den entscheidungswesentlichen Sachverhalt im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung festzustellen. (vgl. etwa VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0145 und vom 23.02.1994, 92/15/0159). Zudem wird darauf hingewiesen, dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. etwa VwGH vom 25.10.1995, 94/15/0131). Sogar die Bf., die eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft und im Hinblick auf die gegenständliche Fallkonstellation über weitaus mehr Möglichkeiten zur Sachverhaltsklärung als die Behörde verfügt, konnte für konkrete Ausspielungen keine weiteren Indizien aufzeigen. Dementsprechend kann in Anbetracht der vorliegenden Fallkonstellation der Abgabenbehörde keine Verletzung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht vorgeworfen werden.

**• zu Punkt D. III. 1. der Beschwerde und Punkt D. I. 1. der Beschwerdeergänzung**

- Die Bf. bringt vor, dass ein Vergleich zwischen der IP-Adresse der Kunden mit der Registrierungsadresse auf Basis der in Beilage/10 zur Beschwerde angeführten Daten zeige, dass ein gewisser Anteil von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse nicht mit einer inländischen IP-Adresse an den Ausspielungen teilnimmt. Aus den vorgelegten Daten ergebe sich, dass die Abweichung von Monat zu Monat im Bereich von 3,94% bis 7,29% aller Log-ins von mit österreichischer Adresse registrierten Kunden variiert. Bereits diese Abweichung zeige, dass die von der belangten Behörde getroffene Feststellung, dass sämtliche Einsätze von Kunden mit österreichischer Registrierungsadresse an dem betreffenden Spiel vom Inland aus teilnehmen, faktisch nicht richtig sein könne.

Diesen Ausführungen ist in mehrfacher Hinsicht entgegen zu treten: Die Schlussfolgerung der Bf., dass die Abweichung zeige, dass die von der Abgabenbehörde getroffene Feststellung faktisch nicht richtig sein könne, setzt nämlich die (fälschliche) Annahme voraus, dass anhand der der Bf. zur Verfügung stehenden IP-Daten der Teilnahmeort fehlerfrei festgestellt werden kann. Die Bf. selbst beschreibt unter Punkt D. II. 2. b) der Beschwerdeergänzung die Feststellung des Teilnahmeortes über die IP-Adresse als ein mit großer Unsicherheit behaftetes Verfahren, das keine sichere Zuordnung zu einem bestimmten geographischen Ort erlaube. Darüber hinaus beziehen sich die angesprochenen IP-Daten auf sämtliche 123 Konzerngesellschaften und wurden lediglich im Log-In-Zeitpunkt und nicht im Teilnahmezeitpunkt erfasst. Die vorliegenden IP-Daten stellen daher kein geeignetes Indiz für eine Teilnahme vom Inland aus dar.

- Der Verwaltungsgerichtshof hält in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, fest, dass einem solchen Indiz (im gegenständlichen Fall die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift) zwar für konkrete Fälle durchaus entgegengetreten

werden kann, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden. Doch gerade diesem Erfordernis kommt die Bf. nicht nach. Die von ihr bekanntgegebenen IP-Daten beziehen sich nicht ausschließlich auf von der Bf. veranstaltete Ausspielungen, geschweige denn stellen sie konkrete Indizien zu konkreten Einzelfällen dar.

Für die Sachverhaltsfeststellung der Behörde, konnte daher - mangels Alternativen (wie auch die Bf. in ihrer Offenlegung gemäß § 29 FinStrG vom 11.01.2016 selbst eingesteh) nur das Indiz der Registrierung des Kunden mit einer inländischen Wohnadresse herangezogen werden. Dementsprechend war jede Teilnahme an einer Ausspielung durch einen Spieler, welcher bei seiner Registrierung angegeben hat, dass er in Österreich wohnhaft ist, als eine Teilnahme vom Inland iSd § 57 Abs. 2 GSpG zu werten. Diese Vorgehensweise erfolgte in Übereinstimmung mit der Judikatur des VwGH.

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

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH vom 13.09.2006, 2002/13/0105). In gegenständlicher Sache wurde im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellt, dass in jenen Fällen, in denen ein mit einer inländischen Wohnanschrift registrierter Kunde an einer Ausspielung teilgenommen hat, eine Teilnahme vom Inland aus vorliegt. Die auf Basis dieser Sachverhaltsfeststellung heranzuziehende Bemessungsgrundlage konnte anhand der vorliegenden Daten ermittelt werden. Dementsprechend war die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlage nicht gegeben, womit für eine Schätzung gemäß § 184 BAO kein Raum bestand.

Die Bf. versucht ihre Argumentation zur Zulässigkeit der von ihr geforderten Schätzung der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe mit dem Verweis auf die Entscheidung des UFS vom 05.04.2013, RV/1071-W/12 zu stützen. Mit diesem Verweis bewirkt sie jedoch das Gegenteil: Der UFS hat in dieser Entscheidung geschätzt, wieviele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfallen. Jedoch hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.11.2014, 2013/16/0085, in aller Klarheit ausgesprochen, dass, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt ist, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung nicht zugänglich ist. Dementsprechend wurden die Entscheidungen des UFS

vom 28.12.2012, RV/3510-W/11 und RV/3494-W/11, in welchen ebenfalls geschätzt wurde, wie viele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfielen, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Davon abgesehen übersieht die Bf. bei der von ihr geforderten (unzulässigen) Schätzung der Bemessungsgrundlage, dass sie zwar die Teilnahmen mit inländischer Wohnadresse um Abschläge aufgrund der Verwendung einer ausländischen IP-Adresse reduziert, jedoch den umgekehrten Fall gänzlich unberücksichtigt lässt: In konsequenter Fortführung ihrer Vorgehensweise hätte die Bf. auch jene Fälle als Inlandsteilnahme berücksichtigen müssen, bei denen Kunden zwar mit einer ausländischen Wohnadresse jedoch mit einer inländischen IP-Adresse teilgenommen haben (auch die Überlegungen zur Teilnahme über ein Mobilfunknetz wären diesfalls sinngemäß zu berücksichtigen). Klarstellend wird abermals festgehalten, dass auch diese Methode (Schätzung) von der Abgabenbehörde als nicht zulässig erachtet wird.

- Auch dem Vorbringen der Bf., dass die von der Abgabenbehörde herangezogene Erwägung, dass die inländische Registrierungsadresse in der Regel den Tatsachen entspricht, gegenständlich nicht relevant sei, weil es ja nicht auf die Korrektheit der angegebenen Registrierungsadressen, sondern auf den konkreten Aufenthaltsort des Kunden (im Inland- oder im Ausland) während der Teilnahme an der Ausspielung ankomme, kann nicht gefolgt werden. Dass aus den angeführten Gründen von der Richtigkeit der angegebenen Registrierungsadresse auszugehen ist, ist sehr wohl von Relevanz für den vorliegenden Fall, da es die Beweiskraft des vom VwGH als geeignet erachteten Indiz für eine Inlandsteilnahme, nämlich die Teilnahme mit einer inländischen Registrierungsadresse, erhöht.
- Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass die von der Bf. vorgelegten IP-Daten kein geeignetes Indiz für eine Teilnahme vom Inland aus darstellen. Die begehrte Berücksichtigung von Abschlägen würde eine nach der Rechtsprechung des VwGH unzulässige Schätzung bedeuten. Auch als dem Beweisergebnis der Abgabenbehörde im Konkreten entgegenstehende Indizien sind die pauschal auf Konzernebene und im Log-in Zeitpunkt erfassten IP-Daten nicht geeignet. Umso mehr trifft dies zu, wenn basierend auf Vermutungen die Abschläge aufgrund von Teilnahmen über Mobilfunknetze noch höher angesetzt werden sollen.

#### **zu Punkt D. III. 2. der Beschwerde**

Es wird auf die Bescheidbegründung verwiesen. Zu den Punkten D. I. 2. a) bis d) der Beschwerdeergänzung wird nachstehend Stellung genommen.

##### **• zu Punkt D. I. 2. der Beschwerdeergänzung**

###### **- zu a)**

Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres. Die Jahresbruttospieleinnahmen sind eine gesetzlich genau determinierte Größe. Für die von der Bf. angestellten, an den

ertragsteuerlichen Einnahmenbegriff angelehnten Überlegungen besteht daher kein Raum. Die Bemessungsgrundlage Jahresbruttspieleinnahmen hat als vorgelagerten Sachverhalt den Spieleinsatz als vereinbarten Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Wie der Spielteilnehmer den Preis aufbringt, ist gleichgültig, auch Freispiele, also "Gutscheine" (Boni) die der Anbieter gewährt, zählen zum vereinbarten Preis. Die ausgefolgten Gutscheine stellen auch keine Gewinne iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG dar und können demzufolge nicht als ausgezahlte Gewinne bei der Berechnung der Jahresbruttspieleinnahmen berücksichtigt werden.

#### - zu b)

Wie bereits in der Bescheidbegründung angeführt, sind „FPPs“, sofern sie anstelle des üblicherweise in Geld geleisteten Buy-Ins zur Teilnahme an Ausspielungen verwendet werden, als Einsatz gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG anzusehen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zu Punkt D. I. 2. a) verwiesen.

Unter einem Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Spiel, d.h. ein Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB zu verstehen, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Gemäß § 1267 ABGB ist ein Glücksvertrag ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird.

Der Erhalt von FPPs, ist rein umsatzabhängig, nicht ungewiss und völlig unabhängig von der zumindest vorwiegend zufallsabhängigen Entscheidung über das Spielergebnis. Somit können die FPPs keine "Gegenleistung" im Rahmen des Glücksvertrages und somit der Ausspielung darstellen, die sich der Spieler in der Hoffnung auf die Realisierung seiner Gewinnchance für die Hingabe seines Geldes erwartet.

Die von der Bf. ausgegebenen FPPs stellen freigiebige Zuwendungen an Kunden dar und erfolgen nicht in Erfüllung ihrer Leistungspflichten aus dem einzelnen Glücksvertrag. Die ausgezahlten FPPs stellen somit keine Gewinne iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG dar und können zu keiner Verminderung der Jahresbruttspieleinnahmen führen.

#### - zu c)

Unter Punkt 4.2 des Antwortschreibens vom 23.11.2016 beschreibt die Bf. die Teilnahme an **Pokerturnieren mit FPP-Tickets**. Bei einer solchen Teilnahme mit FPP-Ticket, stellt der Anbieter den (ansonsten in Echtgeld) geleisteten Einsatz für die Teilnahme am entgeltlichen Glücksspiel dem Spieler zur Verfügung. Demgegenüber handelt es sich nach den eindeutigen Erläuterungen in Punkt 4.3 des Antwortschreibens vom 23.11.2016 bei den „**Turnieren mit freier Spielteilnahme**“ im Gegensatz zu den Turnieren des Punktes 4.2 (Pokerturniere mit FPP-Tickets) um keine Echtgeld-Spiele, sondern um unentgeltliche Turniere, somit um unentgeltliche Glücksverträge und daher nicht um Ausspielungen. Wenn die Bf. nunmehr vorbringt, dass an den unter Punkt 4.3 beschriebenen Turnieren sehr wohl auch Spieler teilnehmen würden, die den Einsatz tatsächlich leisten, so meint sie damit wohl solche Turniere die ohnehin bereits unter Punkt 4.2 des Antwortschreibens fallen. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird somit verwiesen.

Den Angaben der Bf. zufolge ist die Teilnahme an Echtgeld-Spielen lediglich Voraussetzung um Zugang zu den „Turnieren mit freier Spielteilnahme“ zu erhalten. Der Erhalt des Zugangs ist jedoch - aus den bereits zu Punkt D. I. 2. b) aufgezeigten Gründen - nicht als Gewinn iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG anzusehen. Darüber hinaus lässt sich dem Vorbringen der Bf. entnehmen, dass aufgrund der „freien Spielteilnahme“ und somit mangels Einsatzleistung zu den betreffenden Turnieren keine die Bemessungsgrundlage erhöhenden Einnahmen berücksichtigt wurden. In der Selbstanzeige wurden aus Vorsichtsgründen bei den angegebenen Spieleannahmen lediglich die „kostenlosen“ Teilnahmen an Echtgeld-Spielen nicht abgezogen. Dementsprechend begründet die Bf. auch die Rechtswidrigkeit der Glücksspielabgabebescheide nur damit, dass die Gewinne aus Turnieren mit freier Spielteilnahme nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen wurden.

Wenn die Bf. nun meint, die Turniere mit freier Spielteilnahme würden Ausspielungen darstellen, so stellt sich die Frage, weshalb in den von ihr bekanntgegebenen Jahresbruttspieleinnahmen keine diesbezüglichen Einsätze berücksichtigt wurden. Die Erbringung eines Einsatzes ist nämlich gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG unabdingbares Merkmal einer Ausspielung.

#### **- zu d)**

Ergänzend zur Bescheidbegründung wird - wie bereits zu Punkt D. I. 2. b) ausgeführt – darauf hingewiesen, dass unter einem Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG ein Spiel, d.h. ein Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB zu verstehen ist, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Gemäß § 1267 ABGB ist ein Glücksvertrag ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird.

Der Erhalt der in Punkt 4.4 des Antwortschreibens vom 23.11.2016 beschriebenen, zusätzlich von der Bf. ausbezahlten Bargeldbeträge ist rein umsatzabhängig, nicht ungewiss und völlig unabhängig von der zumindest vorwiegend zufallsabhängigen Entscheidung über das Spielergebnis. Somit können diese Auszahlungen keine "Gegenleistung" im Rahmen des Glücksvertrages und somit der Ausspielung darstellen, die sich der Spieler in der Hoffnung auf die Realisierung seiner Gewinnchance für die Hingabe seines Geldes erwartet. Die von der Bf. zusätzlich ausbezahlten Bargeldbeträge stellen freigiebige Zuwendungen an Kunden dar und erfolgen nicht in Erfüllung ihrer Leistungspflichten aus dem einzelnen Glücksvertrag, stellen somit keine Gewinne iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG dar und können zu keiner Verminderung der Jahresbruttspieleinnahmen führen.

#### **• zu Punkt D. III. 3. der Beschwerde und Punkt D. I. 3. der Beschwerdeergänzung**

Zum Vorbringen der Bf., Poker sei im Zeitraum vom 03.08.2013 bis 28.02.2014 nicht als Glücksspiel anzusehen gewesen, ist festzuhalten, dass auch bereits vor der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG als ein Spiel, bei

dem Gewinn und Verlust vorwiegend vom Zufall abhängig ist, zu subsumieren war. Die vorwiegende Zufallsabhängigkeit des Spielergebnisses beim Poker und damit einhergehend dessen Glücksspieleigenschaft war zudem bereits zum damaligen Zeitpunkt durch höchstgerichtliche Judikatur längst bestätigt (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201). Poker war daher auch im oben angeführten Zeitraum als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen.

• **zu Punkt D. V. der Beschwerde und Punkt D. I. 4. bis 8. der Beschwerdeergänzung**

Dem Vorbringen der Antragstellerin, die hier anzuwendende Gesetzesbestimmung sei verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Abgabenbehörde hat die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie von dieser anzuwenden. Darüber hinaus wird im Zusammenhang mit der Verfassungsmäßigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auf den Beschluss des VfGH vom 20.02.2014, B 49/2014-4, verwiesen, mit welchem dieser die Behandlung der Beschwerde gegen die UFS-Entscheidung vom 20.11.2013, RV/2388-W/13, abgelehnt hat.

• **zu Punkt D. VI. der Beschwerde und Punkt D. II. der Beschwerdeergänzung**

In Anbetracht der vom EuGH entwickelten Merkmale einer Mehrwertsteuer (allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird) kommt der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG, welche den Abschluss von bestimmten Glücksverträgen mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt, nicht der Charakter einer Mehrwertsteuer zu. Insbesondere knüpft die Glücksspielabgabe nur an einen kleinen Ausschnitt aller (von der Umsatzsteuer erfassten) Leistungen an, wird nicht auf jeder Produktions- oder Vertriebsstufe erhoben und ist nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig. In der steuerrechtlichen Regelung des § 57 GSpG kann keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV, der die Bf. ausgesetzt wäre, erkannt werden. Die Anwendung des § 57 GSpG führt nicht zu einer unterschiedlichen Behandlung aus Gründen der Staatsangehörigkeit bei der Erbringung von Dienstleistungen..."

**1.7. Vorlageantrag vom 14. Juni 2017**

Mit Schreiben vom 14. Juni 2017 brachte die Bf. einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO ein und stellte weiters die Anträge auf die Entscheidung der Beschwerde durch

einen Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Die Bf. fasst im Vorlageantrag die zentralen Punkte der Beschwerde zusammen und nimmt zu den Ausführungen der Behörde im abweisenden Bescheid vom 12. Mai 2017 (Beschwerdevorentscheidung) Stellung.

Im Übrigen verweist die Bf. nochmals auf die Ausführungen in der von ihr erhobenen ursprünglichen Beschwerde, auf die ergänzende Auskunft sowie die weiteren Ausführungen in der Beschwerdeergänzung.

Den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung wurde folgendes entgegengehalten:

#### **"...A. Begründung**

Die belangte Behörde verweist in der Begründung der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung mehrfach auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) vom 20.11.2014, 2013/ 16/0085 zu § 33 TP 17 Abs 1 Z GebG, mit der der VwGH über die Unzulässigkeit der Schätzung und die Zulässigkeit von Indizienbeweisen zur Ermittlung der "*Teilnahme vom Inland aus*" entschieden hat. Entgegen der offenbar vertretenen Ansicht der belangten Behörde kann dieser Entscheidung jedoch gerade nicht entnommen werden, dass - insbesondere bei Vorliegen weiterer Indizien - bloß ein einzelnes Indiz zur Ermittlung des relevanten Sachverhalts ausreicht. Aus der Entscheidung des VwGH geht auch nicht hervor, dass einem bestimmten Indiz, wie im gegenständlichen Fall der Registrierungsadresse, der Vorzug zu geben ist, also besonderer "Beweis- oder beweisähnlicher Charakter" zu unterstellen ist, insbesondere, wenn ein anderes vorliegendes Indiz diesem Indiz konkret entgegenstehende Ergebnisse belegt.

Richtig ist hingegen, dass der VwGH in der genannten Entscheidung sowohl die Registrierungsadresse, als auch IP Adressen bereits als geeignete Indizien anerkannt hat. Über weitere Indizien wurde in dieser Entscheidung (zwar) mangels Verfügbarkeit nicht abgesprochen, der Entscheidung ist jedoch klar zu entnehmen, dass auch weitere Indizien vorgebracht werden können und zu berücksichtigen sind.

Es ist daher völlig unverständlich, wie die Behörde zu dem Ergebnis kommt, dass einzig und allein die Registrierungsadresse ein für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage geeignetes Indiz darstellt und alle anderen Indizien - insbesondere die vom VwGH bereits für geeignet erachteten IP Adressen - hingegen nicht geeignet und daher nicht zu berücksichtigen sind.

Anzumerken ist, dass auch der vom UFS<sup>1</sup> vorgeschlagene Weg, jedem Kunden vor der Teilnahme an einem Spiel zu seinem aktuellen Aufenthaltsort bzw. zum Vorliegen einer Teilnahme vom Inland aus zu befragen, für die Beschwerdeführerin impraktikabel ist. Ein Großteil der von der Beschwerdeführerin angebotenen Spiele ist durch ihre Schnelligkeit und ein Spannungsmoment geprägt. Durch wiederholte Abfrage des

Aufenthaltsorts würden diese Spiele für die Spielteilnehmer völlig uninteressant. Auch ist nicht klar, wie eine Abweichung zwischen Registrierungsadresse, IP Adresse vom Ergebnis einer derartigen Abfrage - unterstellt man, dass sie richtig beantwortet wurde - von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Selbstbemessung zu beurteilen wäre, also welche Beweiskraft das Ergebnis der Abfrage für die Ermittlung der Teilnahme vom Inland aus hätte.

Auch bei der Beurteilung gewählter Boni irrt die Behörde, wenn sie davon ausgeht, dass diese nicht Bestandteil des Gewinnvertrages sind und keine vermögenswerte Gewinnauszahlungen der Beschwerdeführerin darstellen.

Zu den einzelnen Punkten im Detail:

### **I. Zur Ermittlungspflicht der Behörde (Punkt D.II. der ursprünglichen Beschwerde)**

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass der Grundsatz der Amtswegigkeit mit der Verpflichtung der Partei zur Mitwirkung bei der Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts korrespondiert, insbesondere dann, wenn der amtswegigen behördlichen Erhebung faktische Grenzen gesetzt sind. In der Entscheidung vom 20.09.1993, 92/10/0395 hielt der VwGH allerdings bereits ausdrücklich fest, dass "*diese besondere Behauptungs- und Beweislast weder überspannt noch so aufgefasst werden [darf], dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre.*" Im vorliegenden Fall wurden von der Beschwerdeführerin nicht bloß allgemeine Behauptungen aufgestellt, sondern ein konkretes, sachbezogenes Vorbringen erstattet und dieses - der Entscheidung des VwGH folgend - durch konkrete Indizien untermauert. Die Behörde wäre daher sehr wohl verpflichtet gewesen - von sich aus - das Vorbringen einer Prüfung zu unterziehen und die Beschwerdeführerin gegebenenfalls zur Präzisierung und Konkretisierung ihres Vorbringens aufzufordern sowie selbst entsprechende Ermittlungen durchzuführen, die es ihr ermöglichen, die entscheidungsrelevanten Tatsachen zu beurteilen. Unschlüssigkeit oder mangelnde Relevanz des Vorbringens der Beschwerdeführerin wird von der belangten Behörde (richtigerweise) nicht einmal behauptet.

Das von der belangten Behörde erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 25.10.1995, 94/15/0131 ist hier schon alleine deshalb nicht einschlägig, da von einer Weigerung der Beschwerdeführerin, an der Wahrheitsfindung mitzuwirken, wie die Partei in der genannten Entscheidung, keine Rede sein kann. Ganz im Gegenteil, die Beschwerdeführerin hat ihrer Mitwirkungspflicht entsprochen und zur Klärung des maßgebenden Sachverhalts von sich aus alle ihr bekannten abgabenrechtlich relevanten Umstände, die sich in ihrer Sphäre ereignet haben, bekannt gegeben. Anders als im genannten Beispiel ist die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall auch nicht, wie von der Behörde offenbar unterstellt wird, die primäre Wissensträgerin, die ausschließlich selbst Angaben zum Sachverhalt machen kann, da sie den Aufenthaltsort ihrer Kunden selbst nicht kennt und auch nicht mit Sicherheit in Erfahrung bringen kann. Gesetzliche Vorgaben oder Anhaltspunkte, welche Unterlagen und Aufzeichnungen zu erstellen und aufzubewahren sind, fehlen. Die Beschwerdeführerin hat insofern dieselben beschränkten

Möglichkeiten wie die Behörde. Weiters stellt sich auch die Frage der Zumutbarkeit für die Behörde weitere Nachforschungen anzustellen gar nicht, da sie belangte Behörde überhaupt keine Ermittlungen hinsichtlich des für die Bemessungsgrundlage maßgeblichen Sachverhalts der "Teilnahme vom Inland aus" durchgeführt hat.

Die belangte Behörde hat nicht nur keinerlei Ermittlungen unternommen, um die materiellen Wahrheit zu erforschen, sie hat auch die ihrer Vermutung der "Teilnahme vom Inland aus" zugrunde gelegten Registrierungsadressen keiner wie immer gearteten Überprüfung unterzogen und die Berücksichtigung anderer Indizien mit konkreten Beweisergebnissen, wie den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten, auf IP Adressen basierenden konkreten Daten verweigert. Die vorgelegten Daten zu IP Adressen liefern jedoch einen klaren Hinweis darauf, dass die von der belangten Behörde als (einziges) Indiz herangezogene Registrierungsadresse in nicht unerheblichem Maße nicht mit dem Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme übereinstimmt.

Diese Vorgehensweise kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Beschwerdeführerin selbst bereits in der Selbstanzeige angegeben hat, dass sie IP Adressen nicht aktiv zurückverfolgt. Ebenso wenig kann der Umstand, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt sind, die Behörde von ihren Ermittlungspflichten entheben. Die Behörde verfügt über dieselben eingeschränkten Möglichkeiten wie die Beschwerdeführerin selbst, da nur die Spielteilnehmer selbst ihren Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme kennen.

## **II. Zu Punkt D.III.1 der ursprünglichen Beschwerde und Punkt D.I.1. der Beschwerdeergänzung:**

Die belangte Behörde kommt - ohne dies näher zu begründen - zu dem Ergebnis, dass sich die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten IP Adressen nicht als Indizien eignen, da sie nicht "fehlerfrei" sind. Wie die belangte Behörde zu diesem Ergebnis kommt, entbehrt jeder Logik, zumal sogar der VwGH in der von der belangten Behörde selbst zitierten Entscheidung<sup>2</sup> IP Adressen - ungeachtet dessen, ob diese fehlerfrei sind - als zulässige Indizien anerkannte.

Zum Einen verkennt die belangte Behörde, dass es beim Indizienbeweis nach der Rechtsprechung des VwGH auf die **Gesamtschau** aller verfügbaren Indizien<sup>3</sup> ankommt. Dass im Rahmen der Beweiswürdigung alle verfügbaren Indizien relevant und prinzipiell zu berücksichtigen sind, geht nicht nur klar aus der Entscheidung des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085 hervor, sondern entspricht auch der herrschenden Lehre<sup>4</sup> und ist auch der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats zu entnehmen.<sup>5</sup> Schon aus diesem Grund sind grundsätzlich alle verfügbaren Indizien bei der Ermittlung des Sachverhalts durch die Behörde zu berücksichtigen. Bei den vorgebrachten IP Adressen handelt es sich, genauso wie auch bei der Registrierungsadresse, um ein (weiteres), wenn auch nicht zu 100% präzises, aber jedenfalls zu berücksichtigendes Indiz.

Auch absolute Fehlerfreiheit einzelner Indizien, wie von der belangten Behörde gefordert, ist dabei nicht notwendig. Vielmehr kommt es beim Indizienbeweis gerade darauf an aus hilfsweise herangezogenen Informationen Rückschlüsse über die zu konkret zu ermittelnde, sachverhaltsrelevante Tatsache zu ziehen. Ob diese hilfsweise herangezogenen Informationen ausnahmslos richtig und vollständig sind, ist dabei nicht maßgeblich.<sup>6</sup>

Es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass gerade jenes Indiz, das von der belangten Behörde als geeignet erachtet wurde, nämlich die Registrierungsadresse, mit der ein bestimmter Benutzer sich - bisweilen Jahre vor der Spielteilnahme registriert hat, nicht mit dem Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme gleichzusetzen ist und daher nur eingeschränkt Aufschluss über diesen geben kann. Im Gegenteil, die irgendwann im Zuge eines Registrierungsprozesses angegebene Adresse hat noch viel weniger Bezug zum Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme als IP Adressen, zumal die Registrierungsadresse viel weniger zeitliche Nähe zur konkreten Spielteilnahme hat als die jeweils tatsächlich verwendete IP Adresse. Damit muss jede Schlussfolgerung zum Aufenthaltsort des Spielers aufgrund der Registrierungsadresse fehlerhafter sein als aufgrund der konkret verwendeten IP Adresse, die jeweils zeitnah zur konkreten Spielteilnahme feststeht.

Darüber hinaus sind entgegen - von der belangten Behörde offenbar vertretenen Meinung - die von den Kunden der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt ihrer Registrierung angegebenen Adressen an sich schon nicht in allen Fällen (überhaupt oder noch) richtig. Falsch und fern jeglicher Lebenserfahrung ist nämlich auch die Vermutung der belangten Behörde, dass alle Kunden ihre bei der Beschwerdeführerin hinterlegte Adresse immer auf dem laufenden Stand halten oder die Beschwerdeführerin diese bei jedem Gewinn einer Überprüfung unterziehen müsste oder auch nur könnte.<sup>7</sup> Eine Begründung für diese Schlussfolgerung bleibt die belangte Behörde dann auch schuldig. Aber auch wenn dies so wäre, stimmt die vom Kunden hinterlegte Registrierungsadresse sicher nicht immer mit dem Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme überein. Wäre die belangte Behörde ihren Ermittlungspflichten nachgekommen, so hätte sie dies festgestellt.

Das Heranziehen des Arguments der Fehlerhaftigkeit eines Indizes für dessen Ausschluss muss demnach schon alleine deshalb ins Leere gehen, da sonst alle gegenständlich verfügbaren Indizien ungeeignet wären, auch jene, die der VwGH anerkannt hat. Sollte die belangte Behörde dieser Auffassung sein, so wäre eine Ermittlung der "Teilnahme vom Inland aus" auch anhand von Indizien nicht möglich und die Prüfung der Verfassungskonformität der relevanten Bestimmungen des Glücksspielgesetzes durch den Verfassungsgerichtshof, wie von der Beschwerdeführerin angeregt, zwingend einzuleiten.

Bei ihrer Argumentation übersieht die belangte Behörde außerdem, dass der Indizienbeweis auf Hilfstatsachen aufbaut und eben nicht, wie von ihr verlangt, das Erbringen eines (nachweisbar richtigen) "Gegenbeweises" vorsieht. Die IP Adresse kann daher auch nicht deshalb als ungeeignet ausgeschieden werden, weil sie "nur"

im Log-in Zeitpunkt registriert wurde. Anders als die Registrierungsadresse, geht ein Log-in des einzelnen Spielers seiner Spielteilnahme unmittelbar voraus. Die erfassten IP Adressen wurden für die konkreten Spielteilnahmen ermittelt und sind daher geeignet den Ort der Teilnahme für das jeweilige Spiel zu indizieren. Auch die aggregierte Sammlung der verwendeten IP Adressen von Kunden im Konzern kann ihrer Indizwirkung nicht entgegenstehen, da dies die für die Abgabenerhebung am geeignetesten erscheinende Form darstellt und keinerlei Hinweis besteht, dass sich die Kunden, die mit einer österreichischen Adresse bei einer Konzerngesellschaft registriert haben in irgendeiner Weise von jenen unterscheiden, die bei einer anderen Konzerngesellschaft registriert sind und der Anteil der Kunden, bei denen die verwendete IP Adresse von der Registrierungsadresse abweicht, insgesamt gleich bleibt.

Entgegen der Argumentation der belangten Behörde, haben die vorgebrachten IP Adressen daher sehr wohl Relevanz für den konkreten Einzelfall. Bei den vorgelegten Daten zu IP Adressen handelt es sich jedenfalls um eine weitere Hilfstatsache, die Aufschlüsse über die tatbestandsrelevante Tatsache der "Teilnahme vom Inland aus", nämlich über einen anderen, als den durch die Registrierungsadresse indizierten, Aufenthaltsort im Zeitpunkt der Spielteilnahme erlauben. Durch die vorgelegten Daten zu IP Adressen wird zweifellos gezeigt, dass die Registrierungsadresse für sich allein keine ausreichende Sicherheit bietet und zumindest in den Fällen einer von der Registrierungsadresse abweichenden IP Adresse ein anderer Aufenthaltsorts anzunehmen ist.

Das von der belangten Behörde ebenfalls zum Vorwand genommene Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Selbstanzeige, dass ihr keine IP Adressen vorliegen, wurde durch die bereits durch die ursprüngliche Beschwerde dahingehend widerlegt, dass sie zwischenzeitlich Daten zu IP Adressen ermittelt und vorgelegt hat. Entsprechende Hinweise der belangten Behörde auf die Angaben in der Selbstanzeige erübrigen sich insoweit.

Es wäre daher Aufgabe der Behörde gewesen, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin, ergänzt durch eigene Erhebungen, zu ermitteln. Zwar kann die Behörde die vorgebrachten Indizien im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung beurteilen, sie hat dabei aber zu berücksichtigen, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Daten zu IP Adressen klar belegen, dass die Registrierungsadresse in erheblichem Maße falsch ist. Nur bei Zusammenschau beider vorgebrachten Indizien, also sowohl der Registrierungsadresse als auch den (abweichenden) IP Adressen kann die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (so) richtig (wie möglich) erfolgen und damit der ständigen Rechtsprechung des VwGH genügen. Die von der belangten Behörde gewählte Vorgehensweise eines von mehreren (allesamt nicht zu 100% präzisen) Indizien als Beweisergebnis zu bezeichnen und weitere Indizien pauschal mit der Begründung abzulehnen, dass diese aufgrund ihrer Ungenauigkeit nicht geeignet seien, ist rechtswidrig und willkürlich.

### **III. Einbeziehung von nicht erhaltenen Einnahmen und noch nicht berücksichtigten Gewinnauszahlungen (Punkt D.I.2. der ursprünglichen Beschwerde und D.I.2. der Beschwerdeergänzung)**

Eingangs sei erwähnt, dass die genannten Boni und Freispiele der besseren Übersichtlichkeit halber getrennt erläutert wurden, in manchen Fällen aber im Zuge eines Spieles einem Spieler mehrere dieser Vorteile gleichzeitig gewährt werden.

Die belangte Behörde vertritt zusammenfassend die Ansicht, dass die von der Beschwerdeführerin gewählten Boni als Teil der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe zu unterwerfen sind, gleichzeitig aber keine Gewinne darstellen könnten. Dies obwohl diese Boni im Glücksspielvertrag vereinbart werden und ihre Auszahlung nur in Abhängigkeit von der Teilnahme an einem konkreten Glücksspiel erfolgt. Mit diesen Ausführungen ignoriert die belangte Behörde zunächst schon, dass die Beschwerdeführerin aus keinem der genannten Boni irgendwelche Einnahmen lukriert hat. Ganz im Gegenteil, da die Beschwerdeführerin auch z.B. auch (im Rahmen eines solchen Bonus) kostenlos teilnehmenden Spielern Bargeldgewinne auszahlt, sind die Jahresbruttospieleinnahmen - isoliert betrachtet - *de facto* sogar negativ. In der im Rahmen der Selbstanzeige ermittelten Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen wurden diese Beträge jedoch aus Gründen der Vorsicht berücksichtigt, um eine strafbefreiende Wirkung zu gewährleisten.

Sollten diese Beträge vom Bundesfinanzgericht dennoch als vermögenswerte und damit die Bemessungsgrundlage erhöhende „Einsätze“ betrachtet werden, so muss die spielabhängige Auszahlung derartiger vermögenswerter Leistungen durch die Beschwerdeführerin an die Spieler jedenfalls in gleicher Höhe berücksichtigt werden.

Zu den Ausführungen der belangten Behörde im Einzelnen:

#### **1. Freispiele**

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, dass bei Freispielen der vom Spieler nicht gezahlte Einsatz dennoch als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist, da es für Zwecke der Glücksspielabgabe keine Rolle spielt, wer den Einsatz bezahlt, also auch vom Anbieter selbst übernommene Einsätze zu erfassen sind, obwohl für den Spielanbieter damit zwangsläufig keine Einnahmen verbunden sind.

Dabei ignoriert die belangten Behörde jedoch bereits den Wortlaut des § 57 Abs. 2 GSpG, der nur (JahresbruttoSpiel-) **Einnahmen** der Besteuerung unterwirft.

Selbst wenn man, der Ansicht der Behörde folgend, bei Freispielen einen virtuellen "Einsatz" erkennen wollte, so muss man (spätestens) bei Berücksichtigung des Wortlauts der Bestimmung des § 57 Abs. 2 GSpG (Jahresbruttospieleinnahmen) zu dem Schluss kommen, dass nur solche Einsätze zu berücksichtigen sind, die beim Spielanbieter zu einem Zufluss, also zu **Einnahmen**, führen.

Noch weniger nachvollziehbar ist die von der belangten Behörde gleichzeitig vertretene Meinung, dass die vom Anbieter übernommenen und von ihr offensichtlich als geldwerte

Leistung erkannten "Einsätze" bei der Gewinnauszahlung plötzlich keine Gewinne mehr darstellen, also keinen Geldwert mehr haben sollen. Eine nähere Begründung oder Erläuterung dieser Ansicht fehlt.

Derartige Freispiele können (ausschließlich!) im Rahmen anderer (entgeltlicher) Gewinnspiele erworben werden. Sie sind daher, wenn man sie der Ansicht der Behörde folgend als geldwerte Übernahme des Einsatzes durch den Anbieter versteht, selbstverständlich auch Gewinne, deren Gewährung bei Abschluss im Glücksspielvertrag als Bestandteil der von der Spielteilnahme und dem Spielausgang abhängigen Gewinnchance mit den Kunden vereinbart werden.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass sich - entgegen den Ausführungen der belangten Behörde - durch das Vorhandensein einer Legaldefinition allein noch nicht jegliche Gesetzesauslegung erübrigkt.<sup>8</sup> Zweifellos ist jedenfalls der vom Gesetzgeber verwendete Begriff "Jahresbruttospieleinnahmen" als Teil des Wortlauts bei der (wörtlichen, aber auch der teleologischen) Interpretation der Bestimmung (und der Definition) mit zu berücksichtigen ist. Der von der Beschwerdeführerin angestellte Vergleich mit dem ertragsteuerlichen Einnahmenbegriff ist daher nur legitim.

## 2. FPP-Tickets

Klargestellt wird nochmals ausdrücklich, dass auch FPPs, wie sämtliche Bonusprogramme, die ein Spieler im Rahmen seiner Teilnahme an Glücksspielen der Beschwerdeführerin erhält, sehr wohl Teil des Glückspielvertrages sind. Entgegen der Ansicht der Behörde erwirbt der Kunde nämlich gerade nur mit der Teilnahme an einem konkreten (entgeltlichen) Glücksspiel, also mit Abschluss des Glückspielvertrages, den Anspruch auf den Erhalt von FPPs, die dann in Zusatzgewinne und/oder freie Spielteilnahmen eingelöst werden können. Sie sind Bestandteil des mit Abschließen des Glückspielvertrages begründeten, von einem aleatorischen Ereignis abhängigen, Gewinnanspruches. Der Umstand, dass der Spieler den Anspruch auf diese Vorteile nicht nur dann erhält, wenn er im einzelnen Spiel obsiegt, vermag nichts daran zu ändern, dass es sich um eine (zusätzlich vereinbarte) Gewinnchance handelt, die im einzelnen Glücksspielvertrag von Beginn an vereinbart wird.

Die Behörde irrt daher, wenn sie behauptet, derartige Leistungen wären bloß freigiebige Zuwendungen an Kunden, die nicht Teil des Spielvertrages und deshalb bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht als Gewinne zu berücksichtigen sind.

Entgegen der Annahme der Behörde, dass die im Rahmen von Spielen, an denen Kunden - entweder unter Einsatz von FPPs oder bei Erreichen eines bestimmten VIP-Status - keine die Bemessungsgrundlage erhöhenden Einnahmen verzeichnet wurden, enthalten die in der Selbstanzeige vorgelegten Bemessungsgrundlagen aus Vorsichtsgründen sehr wohl die den Einsätzen entsprechenden Geldbeträge. Dies obwohl die Beschwerdeführerin bei Einlösen der FPPs durch die Spieler gar nichts vereinnahmt hat. Der von der Beschwerdeführerin geforderte und im Rahmen der Beschwerdeschriften durch Vorlage korrigierter Berechnungen geltend gemachte Abzug der - ohnehin vom

Spieler nicht gezahlten - Einsätze ist daher nur sachgerecht, da diese Beträge von vornherein gar nicht in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen gewesen wären.

Davon abgesehen, führt die von der belangten Behörde vertretene Ansicht auch im Falle der Einlösung von FPPs zu einer Besteuerung von Spielen, bei denen die Beschwerdeführerin überhaupt keine Einnahmen erhalten hat. Folgte man nämlich der Argumentation der belangten Behörde, dass der Einsatz von FPPs zur Spielteilnahme als vermögenswerte Leistung Teil der Bemessungsgrundlage ist, während ihr Erwerb im Rahmen der Spielteilnahmen aber keine Berücksichtigung finden können soll, erfolgt eine Besteuerung, obwohl die Beschwerdeführerin diese Einsätze gar nicht vereinnahmt hat, da sie von niemandem, auch nicht von einem Dritten, bezahlt wurden, sehr wohl aber von der Beschwerdeführerin in den Gewinnpool einbezahlt und als geldwerte spielabhängige Zusatzgewinne an die Spieler ausbezahlt werden.

Obwohl die belangte Behörde offensichtlich davon ausgeht, dass die Teilnahme unter Verwendung von FPP-Tickets, gleichzeitig mit Spielern, die Bargeldeinsätze leisten, Ausspielungen iSv § 2 GSpG darstellen, verweigert sie darüber hinaus auch noch die Berücksichtigung der Auszahlung von (Bargeld-) Gewinnen, die im Rahmen solcher Spiele ausgezahlt werden (siehe unten zu 3. Finanzierung von Preispools).

### **3. Finanzierung von Preispools bei freier Spielteilnahme**

Nicht nachvollziehbar und völlig widersprüchlich ist die Begründung der belangten Behörde im Zusammenhang mit Gewinnauszahlungen im Rahmen von Spielen, für deren Teilnahme - neben Bargeldeinsätzen - FPPs oder VIP-Status herangezogen wurden. Obwohl die belangte Behörde nämlich Einsätze/Einnahmen aus diesen Spielen, also Einsätze, die die Beschwerdeführern de facto also gar nicht erhalten hat (siehe oben), der Glücksspielabgabe unterwerfen möchte, bestreitet sie gleichzeitig, dass Bargewinnauszahlungen im Rahmen solcher Spiele von diesen Einsätzen abzuziehen sind.

Wird die Spielteilnahme mit FPP-Tickets, der Ansicht der Behörde folgend, als Ausspielung betrachtet, ist zu berücksichtigen, dass die (fehlenden) Einsätze einzelner Spieler (aus FPPs und VIP Status) von der Beschwerdeführerin in Geld ersetzt und in den Preispool eingezahlt werden, um zu gewährleisten, dass der gesamten Preispool für Spieler, die den Einsatz durch tatsächliche Bargeldleistung aufgebracht haben, nicht in Abhängigkeit von der Anzahl jener Spieler schwankt, die ohne Leistung der Einsätze in Geld teilnehmen. Die anschließenden (Bar-) Gewinnauszahlungen an die Spieler beinhalten - neben den von den Spielern aufgebrachten Bargeldeinsätzen „also auch jene Beträge, die die Beschwerdeführerin selbst aufgebracht hat. Es spielt daher keine Rolle für die Auszahlung (Gutschrift) von Bargeldgewinnen, ob der Einsatz vom Spieler eingezahlt wurde oder im Rahmen eines FPP-Tickets von der Beschwerdeführerin übernommen und ausbezahlt wurde. Er ist in jedem Fall von der Beschwerdeführerin ausbezahlt Bargeld-Gewinn. Im Ergebnis sind die von der Beschwerdeführerin geleisteten Zuzahlungen zu den Preispools im Rahmen einer freien Spielteilnahme nichts anderes als die von der

belangten Behörde bereits berücksichtigten „h“, die den Mindestpreispool gewährleisten sollen.

Richtigerweise sind die ausgezahlten Gewinne daher natürlich abzuziehen, wenn die eingesetzten FPPs als Einsätze berücksichtigt wurden. Auch dies ist bisher noch nicht geschehen.

#### **4. Zusätzliche Bargeldgewinne**

Auch die Ansicht der belangten Behörde sonstige Bargeldgewinne seien nicht zu berücksichtigen, ist verfehlt. Die beschriebenen sonstigen Bargeldgewinne sind zweifellos als Gewinne iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG zu erachten, denn auf den Zeitpunkt der Auszahlung kann es dabei nicht ankommen.

Wie oben unter Punkt 2. dargestellt ist, entsteht der Anspruch auf derartige Gewinne aufgrund der Teilnahme an entgeltlichen Glückspielen als Teil der mit Glücksspielvertrag ursprünglich vereinbarten Gewinnchance, weshalb deren Auszahlung daher von den erhaltenen Einsätzen bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen ist .

#### **IV. Einbeziehung von Poker im Zeitraum 03.08.2013 bis 28.02.2014 - Punkt D.III.3. der ursprünglichen Beschwerde und Punkt D.I.3. der Beschwerdeergänzung**

Unverständlich ist auch, wieso die Behörde meint die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes ( **VfGH** ) vom 27.06.2013, G 26/2013 ua über den Anwendungsbereich des Glückspielgesetzes (konkret insbesondere die Aufhebung von Teilen des § 1 Abs. 2 GSpG in Bezug auf Poker) habe für abgabenrechtliche Zwecke keine Relevanz. Es ist zwar richtig, dass die Eigenschaft von Poker als Glücksspiel zu Beginn der gegenständlichen Anmeldezeiträume bereits höchstgerichtlich entschieden wurde. Dies vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass aufgrund der Entscheidung des VfGH Poker mit Wirkung ab 03.08.2013 (bis zur Wiedereinführung ab 01.03.2014) explizit vom Anwendungsbereich des Glückspielgesetzes generell und damit auch für die in § 57 Abs. 2 GSpG normierten Steuertatbestände ausgenommen war. Diese Entscheidung wäre völlig wirkungslos würde man der Meinung der Behörde folgen und Poker auch im genannten Zeitraum dem Anwendungsbereich des Glückspielgesetzes unterwerfen.

#### **V. Nichtberücksichtigung der negativen Bemessungsgrundlage im Monat Oktober 2015 „. Punkt D.I.4. der Beschwerdeergänzung**

Die Behörde vertritt offensichtlich die Auffassung, dass für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einzig die im Glückspielgesetz vorgesehenen Anmeldungs- und Zahlungsmodalitäten ausschlaggebend sind. Mit ihren Ausführungen ignoriert die belangte Behörde allerdings (weiterhin), dass nach § 57 Abs. 2 GSpG ausdrücklich die "Jahresbruttospieleinnahmen" der Glückspielabgabe zu unterwerfen sind, welche als Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne eines Kalenderjahres definiert werden.

Obwohl die laufende Berechnung und Voranmeldung der Bemessungsgrundlage gemäß § 59 Abs. 3 GSpG auf monatlicher Basis zu erfolgen hat (was von der Beschwerdeführerin nie bestritten wurde), ist daher schon nach dem ganz eindeutigen Wortlaut des

Glückspielgesetzes eine Jahresbetrachtung anzustellen. Der Umstand, dass ein negativer Saldo in einem Monat zwangsläufig dazu führen muss, dass für dieses Monat keine Glückspielabgabe zu entrichten ist bedeutet daher nicht, dass es überhaupt keiner weiteren Berücksichtigung negativer Salden in einzelnen Monaten bedarf, wie dies von der belangten Behörde (im Ergebnis) vertreten wird. Das Gesetz regelt nur die genaue Vorgehensweise, wie eine solche Berücksichtigung zu erfolgen hat, nicht im Detail. Denkbar wäre es beispielsweise am Ende des Jahres einen Gesamtsaldo zu erstellen, also dem Wortlaut entsprechend die Einsätze den ausgezahlten Gewinnen des gesamten Kalenderjahres gegenüber zu stellen, womit gleichzeitig auch sichergestellt wäre, dass die Bemessungsgrundlage nie weniger als Null sein kann.

## **VI. Bedenken an der Verfassungs- und Europarechtskonformität (Punkt D.V. - D.VI. der ursprünglichen Beschwerde und D.II - D.III. der Beschwerdeergänzung)**

Hinsichtlich der geltend gemachten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität verweist die Beschwerdeführerin auf ihr Vorbringen in der ursprünglichen Beschwerde sowie in der Beschwerdeergänzung.

### **B. Zulassung zur Revision**

Sollte das Bundesfinanzgericht die vorliegende Beschwerde abweisen, so ist der vorliegende Fall zur Revision zuzulassen, da bei der Frage der Ermittlung der "Teilnahme vom Inland aus" nach dem Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2014, 2013/16/0085 sowohl Registrierungsadressen als auch IP Adressen als geeignete Indizien und nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Rahmen des Indizienbeweises grundsätzlich alle Indizien in einer Gesamtschau zu berücksichtigen sind. Indem die Behörde nur ein einziges von mehreren (allesamt unrichtigen) Indizien heranzieht und die Berücksichtigung anderer vorgebrachter Indizien unter Hinweis auf ihre Ungenauigkeit ablehnt, weicht sie von der Rechtsprechung des VwGH ab. Die Fragen, welche Indizien konkret zu berücksichtigen und welche Qualitätsanforderungen an Indizien gestellt werden dürfen, stellen daher Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 B-VG dar.

Darüber hinaus fehlt jede Rechtsprechung des VwGH zu den Fragen der Behandlung von Freispielern und anderen den Spielteilnehmern gewährten Vorteilen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe, den Ermittlungspflichten der Behörde in Fällen, wo nur die Kunden (Dritte) über die erforderlichen Informationen zur "Teilnahme vom Inland aus" verfügen und der Berücksichtigung negativer Bemessungsgrundlagen in einzelnen Monaten für die Ermittlung der Jahresbruttspieleinnahmen, weshalb auch diese Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung darstellen."

### **2. Verfahren vor dem BFG**

Mit Vorlagebericht vom 13. November 2017 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FA) dem Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde der Gesellschaft3 gegen die Sammelbescheide für die Monate Jänner 2011 bis November 2015, je vom 24. Jänner 2017, betreffend Glücksspielabgabe zur Entscheidung vor.

Vorangegangen war der Vorlage die Vorlageerinnerung gemäß § 264 Abs. 6 BAO vom 23. Oktober 2017.

Am 04.05.2018 wurden sowohl der Bf. als auch dem Finanzamt ein Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung aus der Sicht der Berichterstatterin, unvorsichtiglich der Entscheidung durch den Senat, übermittelt.

In diesem Vorhalt vertrat die Berichterstatterin die Ansicht, dass vom Glücksspielanbieter gewährte Boni und Gutschriften den Einsätzen hinzuzuzählen sind. Werden die Boni und Gutschriften vom Glücksspielanbieter aus den Gewinnen finanziert, sind sie bei der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen zwar den Einsätzen hinzuzuzählen, aber als Teil der ausbezahlten Gewinne wieder abzuziehen.

Dazu im Einzelnen (Auszug aus dem Vorhalt vom 4. Mai 2018, S 80-82):

**"[Vielspielerpunkte (*Frequent Player Points*)]:** Vom Finanzamt wurden die Zuschüsse der Bf. für Pokerturniere (*Add-Ons*) abgezogen, da diese Beträge von der Bf. direkt in den Preispool der Pokerturniere einbezahlt wurden. Nicht abgezogen wurden die Vielspielerpunkte (*Frequent Player Points*), die die Bf. den Spielteilnehmern gewährt und die die Spielteilnehmer unterschiedlich einsetzen können, zum Beispiel für eine Teilnahme an einem Pokerturnier (d.h. ohne Zahlung von Eintrittsgeld), was die Gesellschaft als "*FPP-Ticket-Teilnahme*" bezeichnet. Die FPP-Ticket-Teilnahme wird in dem Glücksspielsystem der Gesellschaft wie jeder andere Buy-In eines Spielers behandelt, so dass der Preispool die volle Anzahl an Teilnehmern wiederspiegelt. Die Gesellschaft verzeichnet daher einen Anteil an den Administration Fees sowie einen Beitrag zum Preispool für Spieler, die über eine FPP-Ticket Teilnahme beteiligt sind, obwohl die Gesellschaft gar keine Gegenleistung von diesen Spielern erhält, da sie nichts für die FPP-Ticket Teilnahme an Turnieren zahlen, der Gesellschaft also kein geldwerten Vorteil zufließt. Für die Zwecke der Selbstanzeige wurden die Spieleinnahmen der Gesellschaft ohne Anpassung zur Berücksichtigung dieser FPP-Ticket-Teilnahmen berechnet (vgl. Antwortschreiben vom 23.11.2016).

Diese Vielspielerpunkte funktionieren dann so, dass die Spielteilnehmer an einem Pokerturnier kein *Buy-in* leisten müssen.

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

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

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

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

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

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

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

Das Bundesfinanzgericht vertritt folgende Ansicht: Die Teilnahme an den *Freeroll*-Turnieren ist eine Art Vielspielerbonus, den Spieler infolge Teilnahme an einer

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

"*Freispiele*" bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind dem Einsatz hinzuzuzählen. Sehen die Glücksspielabgabenregelungen als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vor, und tätigt der Onlineglücksspielanbieter die Boni/Gratisspiele aus den Spielgewinnen, sind diese abzuziehen. Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 28.6.2017, 7104383/2015 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 sind die vom Onlineglücksspielanbieter dem Spielteilnehmer zur Verfügung gestellten "*Freispiele*", wenn er sie aus den Spielgewinnen tätigt, als ausbezahelter Gewinn von den Spieleinsätzen in den Fällen, in denen die Glücksspielabgaben von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen berechnet werden, abzuziehen.]"

Hinsichtlich der übrigen Beschwerdepunkte vertrat die Berichterstatterin folgende Ansicht:

#### [Teilnahme vom Inland aus:

Beschwerdevorbringen (Beschwerde S 8ff, Beschwerdeergänzung S 20ff):

Die Ermittlung jenes Ortes, von dem aus ein Kunde an den angebotenen Glücksspielen teilnimmt, ist technisch nicht zuverlässig möglich, da es keine technischen Verfahren gibt, die den genauen Aufenthaltsort eines Internet-Users mit Gewissheit bestimmen können. Es ist nicht mit abschließender Sicherheit festzustellen, ob der von Kunden angegebene Wohnort noch aktuell ist oder aber ob falsche Angaben gemacht oder Anonymisierungsdienste verwendet wurden. Obwohl die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin dies nicht erlauben, könnten sich einige Kunden bewusst als wohnhaft in "Land A" registrieren,

obwohl sie tatsächlich in "Land B" leben. Es gibt leicht zugängliche Techniken, die es solchen Spielern erlauben, ihre (tatsächliche) IP Adresse zu verbergen, sodass ein Login von "Land B" aus angezeigt wird, wodurch es der Bf. unmöglich ist, derartige Vorgehensweise durch Analyse der IP Adresse zu entdecken. Auf Grund der von der Bf. zur Verfügung gestellten Daten konnte lediglich festgestellt werden, dass zwischen dem bei der Registrierung angegebenen Wohnort und dem - anhand der IP-Adresse ermittelten - tatsächlichen Aufenthalt des Kunden im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel Abweichungen von bis zu 7,29 % bestehen.

IP Adressen werden von Internetprovidern häufig "verschoben", wenn sie für andere Zwecke benötigt werden. Aus diesem Grund kann eine IP Adresse plötzlich zu einem anderen Ort zeigen, sodass ihre Heranziehung - wenn überhaupt - nur im Zeitpunkt der Teilnahme überhaupt zu einem richtigen Ergebnis führen kann, ihre Verwendung später aber keinen Nachweis mehr bietet.

Selbst in jenen Fällen, in denen die IP Adresse eines mobilen Endgeräts ermittelt werden konnte, gibt diese Information nicht den tatsächlichen Aufenthaltsort des Spielers wieder. Mobile Endgeräte, die über das Mobilfunknetzwerk mit dem Internet verbunden werden, zeigen standardmäßig die IP Adresse des Mobilfunkanbieters, selbst wenn das Telefon bzw. sonstige mobile Endgerät im Ausland verwendet wird. Daher ist es nicht möglich festzustellen, wo sich der Spieler befindet, wenn er sich über das Mobilfunknetzwerk einloggt und spielt. Die Beschwerdeführerin, wie die meisten Anbieter, verlangt von Kunden, die ihr Angebot über das Mobilfunknetzwerk (mobile Applikationen) nutzen, nicht, ihr Zugriff zu den "Geolokationsdaten" zu gewähren, um festzustellen, in welchem Land sich der Benutzer beim Zugriff über das Mobilfunknetzwerk befindet. Zudem unterliegt die Aufzeichnung derartiger Daten dem Datenschutz, wodurch Kunden von der Bf. auch nicht zur Zustimmung ("Opting-in"), der Beschwerdeführerin den Zugriff zu gewähren, gezwungen werden können.

Offenlegung vom 11. Jänner 2016, S 5, Pkt. 3.1.2:

Die IP-Adressen der Spieler werden durch die Einschreiterin nicht aktiv rückverfolgt, sodass zum Zeitpunkt der Spielteilnahme nicht anhand der IP-Adresse festgestellt werden kann, ob Spieler aus dem Inland teilnehmen. Mangels anderer Alternativen qualifizierte die Bf. daher jede Teilnahme an einem Glücksspiel durch einen Spieler, welcher bei seiner Registrierung angegeben hat, dass er in Österreich wohnhaft ist. Wenn gleich lt. der Ausführungen der Bf. durch diese Methode nicht sichergestellt ist, dass der Teilnehmer mit österreichischer Wohnadresse zum Zeitpunkt des Spiels tatsächlich physisch in Österreich anwesend ist.

Schlussfolgerung BFG:

Zum Zeitpunkt der Spielteilnahme kann daher nicht mit Sicherheit anhand der IP-Adresse festgestellt werden, ob der Spieler aus dem Inland teilnimmt. Die Zuordnung einer Ausspielung zu einer "inländischen IP-Adresse" - als ein vom VwGH genanntes Indiz kann somit im gegenständlichen Fall für die Sachverhaltsfeststellung nicht herangezogen

werden. Hingegen wurden auch jene Daten zur Verfügung gestellt, welche die vom VwGH ebenso als Indiz für eine Teilnahme vom Inland aus für geeignet befundene Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift beinhalten (Anm.: VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

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

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

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

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

Nach Ansicht der Bf. hat die Aufhebung des Wortes "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe, da diese für den Zeitraum, in der das Wort

"Poker" gestrichen war, mangels Rechtsgrundlage nicht erhoben werden kann. Das ergäbe sich aus dem Begriff "Ausspielung" in § 57 Abs. 1 GSpG, der über § 2 GSpG auf § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG verweise, bzw. § 57 Abs. 2 GSpG auf die Elektronischen Lotterien iSd § 12a GSpG.

Nach Ansicht des BFG ist die Bf. mit Onlinepoker, an dem im Zeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabenpflichtig. Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Der Verfassungsgerichtshof hat keinen Ausspruch getätigt, dass mit der Aufhebung des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG dafür auch die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG entfällt (vgl. hie zu BFG 04.04.2018, RV/7105345/2017).

Am 04.06.2018 hat die Bf. zum diesem Vorhalt vom 04.05.2018 eine Stellungnahme abgegeben und insbesondere Korrekturen zu Berechnungsfehlern vorgenommen (Punkt B der Stellungnahme):

September 2011: Zusätzliche ausbezahlte Bargeldgewinne lt. Tabelle 4.4.4 betragen insgesamt EUR 26.560,00 statt EUR 25.560,00. Die Bemessungsgrundlage beträgt daher EUR 26.302,13.

Jänner 2012: Die von der Gesellschaft finanzierten Preis pools lt. Punkt 4.2 ii) sind in der Berechnung zwar angeführt, aber nicht abgezogen worden. Die Berücksichtigung sämtlicher Boni ergibt eine Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 36.467,36 statt EUR 37.842,43.

Juni 2013: Zusätzliche ausbezahlte Bargeldgewinne lt. Tabelle 4.4.4 betragen insgesamt EUR 10.225,00 statt EUR 10.255,00. Die Bemessungsgrundlage beträgt daher EUR 20.179,59.

Oktober 2013: Die Freeroll-Turniere lt. Punkt 4.3 i) betragen EUR 559,02 statt EUR 599,02 und die FPP-Turniere lt Punkt 4.3 ii) wurden zwar angeführt, aber nicht abgezogen. Die Bemessungsgrundlage sollte daher EUR 30.719,33 betragen.

Am 13.06.2018 hat auch das Finanzamt eine Stellungnahme abgegeben.

Das Finanzamt wendet sich darin einerseits gegen den Abzug weiterer Boni und stellt andererseits fest, es sei für *jede einzelne Ausspielung* zu ermitteln, welcher Einsatz in dieser konkreten Ausspielung erbracht worden sei und welche in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistung als Ergebnis des Spielausgangs aleatorisch ausbezahlt worden sei. Daraus sei eine Summe dieser beiden Elemente der Ausspielung zu bilden. Der hinsichtlich jeder einzelnen Ausspielung ermittelte Unterschiedsbetrag sei in eine Summe für die monatlich zu berechnende Jahresbruttospieleinnahme (§ 59 Abs. 3 GSpG) zu übertragen und davon die Glücksspielabgabe in Höhe von 40 % zu berechnen.

Zusammenfassend führt das FAGVG aus:

*"Ein grundsätzlicher Abzug von "Boni" ist in § 57 Abs. 5 GSpG, im Gegensatz zu § 28 Abs. 2 GSpG, nicht vorgesehen.*

*Damit Boni im Rahmen der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen von der Bemessungsgrundlage abziehbar sind, müssen diese Gewinne darstellen. Ein Gewinn muss von einem aleatorischen Moment abhängig sein. Ohne Zufallsmoment liegt auch kein Gewinn vor und ist eine Abziehbarkeit zu verneinen.*

*Der einzelne Glücksvertrag, d.h. die einzelne Ausspielung, ist sowohl für die Subsumtion des Sachverhaltes unter den Steuertatbestand, als auch für die Berechnung der Abgabe heranzuziehen. Eine ausspielungs- oder zeitraumübergreifende Subsumtion/Berechnung ist gesetzlich nicht gedeckt.*

*Die gegenständlichen Boni erfüllen nicht diese Voraussetzungen und sind daher nicht abzugsfähig."*

Hiezu hat die Bf. Stellung genommen und im Wesentlichen ausgeführt (Auszug):

[...] Die vom Finanzamt vorgenommene Unterscheidung zwischen "Add-Ons" und anderen Boni ist nicht nachvollziehbar: Die Verwendung sämtlicher Boni durch den Spieler bedingt eine Einzahlung in Höhe des vom Kunden nicht in bar aufgebrachten (also ersparten) Einsatzes zum Gewinnpool durch den Glücksspielanbieter. Diese und die von Spielern in bar geleisteten Beträge werden als Gewinnauszahlungen innerhalb ein und desselben Spiels nach Maßgabe des aleatorischen Elements des jeweiligen Spiels an den/die gewinnenden Spieler völlig unterschiedslos ausbezahlt....

Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass Boni zwar allesamt Einsätze darstellen, die die Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen) erhöhen, Gewinnauszahlungen aus diesen Einsätzen hingegen nur für Add-Ons zu berücksichtigen sind, würde dazu führen, dass nur noch die Boni als (fiktive, nicht vom Kunden, sondern vom Glücksspielanbieter selbst geleistete) Einsätze, jedoch (mit Ausnahme der Add-Ons) gar keine Gewinnauszahlungen daraus, bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen mehr berücksichtigt würden. Dieses Ergebnis widerspricht klar dem vom Glücksspielgesetz vorgesehenen Ansatz der Jahresbruttospieleinnahmen als Nettogröße.

Die Ansicht des Bundesfinanzgerichts, dass die Glücksspielabgaben unter Berücksichtigung sämtlicher Boni neu festzusetzen sind, ist somit richtig....

Die Behörde vertritt offensichtlich die Auffassung, dass für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einzig die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Anmeldungs- und Zahlungsmodalitäten ausschlaggebend sein sollen und beachtet dabei nicht, dass nach § 57 Abs. 2 GSpG ausdrücklich die "Jahresbruttospieleinnahmen" der Glücksspielabgabe zu unterwerfen sind, welche in § 57 Abs. 5 GSpG als "Einsätze abzüglich ausgezahlter Gewinne eines Kalenderjahres" (eigene Hervorhebung) definiert werden. Schon nach dem ganz eindeutigen Wortlaut der maßgeblichen Bestimmungen des Glückspielgesetzes ist daher bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe eine Jahresbetrachtung anzustellen.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die laufende (Selbst-)Berechnung und Voranmeldung der Bemessungsgrundlage gemäß § 59 Abs. 3 GSpG auf monatlicher Basis zu erfolgen hat. Daraus kann nämlich nicht der Schluss gezogen werden, dass Gewinnauszahlungen, die (zufällig) in einem anderen Monat desselben Kalenderjahres (z.B. dem darauffolgenden Monat) erfolgen, bei der Berechnung der Jahresbruttospielleinnahmen nicht mehr zu berücksichtigen sind, wie dies vom Finanzamt (im Ergebnis) vertreten wird....].

### **3. Mündliche Senatsverhandlung am 22. August 2018**

Am 22. August 2018 fand über Antrag der Bf. eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt, welche folgende Ergebnis gebracht hat:

Die Berichterstatterin berichtet über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt.

Die Sachverhaltsdarstellung und der bisherige Verfahrensablauf werden den Parteien in Papierform überreicht (Beilage 1 zur Niederschrift). Weiters wird den Parteien als Beilage 2 zur Niederschrift die Neuberechnung, wobei sämtliche von der Bf. geltend gemachten Boni als Gewinn im Sinne des § 57 Abs. 5 GspG abgezogen wurden, ausgehändigt. Beide Beilagen bilden einen integrierenden Bestandteil der Niederschrift.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt, antwortet der RA: Es gibt keine Ergänzungen zum Sachverhalt.

Vertreter der Amtspartei (kurz FA): Es gibt keine Ergänzungen zum Sachverhalt.

Zur rechtlichen Beurteilung führt der RA wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren aus. Zur Frage der Teilnahme aus dem Inland gibt es keine Ergänzungen mehr.

FA: Zur Teilnahme aus dem Inland gibt es auch von unserer Seite keine Ergänzungen mehr.

RA: Zur rechtlichen Qualifikation des Einsatzes: Nach der Judikatur des VwGH ist für die Bestimmung des Kaufpreises/Einsatzes nach Maßgabe des zwischen den Parteien vereinbarten Titelgeschäftes eine Vermögensvermehrung des Verkäufers/Glücksspielanbieters vorausgesetzt (VwGH 89/15/0085). Es muss also zu einem vermögenswerten Zufluss beim Glücksspielanbieter kommen, um von einem Einsatz sprechen zu können. Dies ist aber bei den Boni nicht der Fall, da diese Beträge vom Glücksspielanbieter selbst in den spezifischen Gewinnpool des spezifischen Kunden einbezahlt werden. Diese vom Glücksspielanbieter unter dem Titel „Boni“ in den Gewinnpool einbezahlt Beträge werden ausschließlich nach Maßgabe des aleatorischen Elementes des Glücksspieles an die jeweiligen konkreten Teilnehmer des jeweiligen Glücksspieles ausbezahlt.

Dazu erwidert das FA Folgendes:

Das FA verweist auf die Ausführungen in den bisherigen Schriftsätze.

Die Fragen der Vorsitzenden, ob noch Beweisanträge gestellt werden bzw. ob noch

Beweisanträge offen sind, werden von den Vertretern beider Parteien (FA und Bf.) verneint.

Die Vorsitzende schließt somit das Beweisverfahren und ersucht um die Schlussworte:

RA: Ich beantrage den schriftlichen Anträgen stattzugeben und in jedem Fall eine ordentliche Revision an den VwGH zur Frage der Europarechtskonformität der Glücksspielabgabe, der Verfassungsmäßigkeit der Glücksspielabgabe sowie zur Frage des Indizienbeweises unter Herausgriff nur eines Indizes zuzulassen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf die bisherigen Ausführungen und Stellungnahmen und beantragt die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Der RA ersucht abschließend den Beschwerden stattzugeben.

Die Vorsitzende verkündet sodann das Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen. Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben. Die Glücksspielabgaben werden herabgesetzt im Sinne der den Parteien bekannt gegebenen Berechnung lt. Beilage 2 zur Niederschrift. Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision zulässig.

Die nähere Begründung ist der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses zu entnehmen.

## **II. Rechtliche Würdigung**

### **1. Gesetzliche Grundlagen**

#### **1.1. Allgemeine glücksspielgesetzliche Bestimmungen – Abgabenrechtlicher Teil**

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG idF vor BGBl. I 167/2013 vom 2.8.2013 sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

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

Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl. I 2014/13 wurde „Poker“ mit 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen.

## **1.2. Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG**

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

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

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

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne. Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner bei einer Abgabenpflicht gemäß § 57 bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

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

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

Gemäß § 59 Abs. 6 GSpG gelten für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden

*Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.*

### **1.3. Verfahrensrechtliche Bestimmungen**

*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 .“*

### **2. Darstellung der Glücksspielabgaben**

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

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

Die Glücksspielabgaben sind Rechtsverkehrsteuern, die ordnungspolitische Definitionen für Zwecke der Besteuerung verwenden. Rechtsverkehrsteuern knüpfen an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, SteuERGEgenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern, die Rechtsgeschäftsgebühren (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>7</sup> (2014) Tz 951; vgl. *Hey/Englisch* in Tipke/Lang<sup>21</sup>, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105; *Bruschke*, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern<sup>7</sup> 22), aber auch die Glücksspielabgaben (*Achatz* in Berger/Hattenberger, Wetten und Glücksspiel im Abgabenrecht, RECHT SPORTlich 2 (2013) 54: „Hieraus ergeben sich beim Glücksspiel für die verschiedenen Formen der Ausspielung zusammengefasst nachstehende verkehrsteuerliche Rechtsfolgen [vgl. dazu im einzelnen § 57 und § 58 GSpG]“). Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht (*Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>3</sup>, 590).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff

des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014). **Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen** (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts<sup>2</sup> (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 2 Rz 2).

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

**Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG fällt an, wenn eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt wird – und zwar in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen.**

Der Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs. 1 GSpG ist medieneutral und umfasst nicht nur Glücksspiele, bei denen sich Spielteilnehmer/und Unternehmer „zusammensetzen“, Spielverträge abschließen und spielen, sondern genauso Glücksspiele, die in

elektronischen Medien veranstaltet werden. (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts<sup>2</sup> (2007) 262). Handelt es sich um Ausspielungen, die über elektronische Medien im Fernabsatz angeboten werden, z.B. Internet, Telefon, SMS, Fax (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz<sup>2</sup> § 57 Rz 4), dann wird eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nennt § 12a GSpG a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien, b) eine zentraleitige Spielentscheidung und c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung „Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen<sup>2</sup> (2006), § 12a, Rz 9-10, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz<sup>2</sup> § 12a Rz 2). Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die frühere Fassung des § 12a GSpG, „Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung ja erhalten. (Siehe dazu insbesondere *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697). Weder § 12a GSpG, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBI. II 2012/69 schaffen einen neuen Vertragszustandekommenstypus im Glücksspielgesetz und für die Glücksspielabgaben, sondern regeln eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/2012; UFS 20.11.2013, 2388-W/2013; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012 –VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG ist die Zentraleitigkeit. Über Gewinn und Verlust wird dann zentraleitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224 ua.). Der Spielteilnehmer, der an einem Onlineglücksspiel vom Inland aus teilnimmt, verwirklicht steuerrechtlich die Ausspielung an dem geografisch festlegbaren Ort im Inland, an dem er sich bei Abschluss des Glücksvertrages tatsächlich physisch befindet, wo er „vor dem Bildschirm, mit dem Handy, Smartphone oder Tablett“ sitzt, indem er den Einsatz hingibt, dafür, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, und löst § 57 Abs. 2 GSpG aus.

**Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.**

Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebendspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz<sup>2</sup> § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127).

Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz<sup>8</sup>, 29; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Aus diesen Absätzen kann man folgenden Aufbau der Glücksspielabgaben erkennen:

Grundtatbestand ist § 57 Abs. 1 GSpG, durch den bestimmte Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn daran vom Inland aus teilgenommen wird, besteuert werden. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG nur in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen, wenn die genannten Glücksspiele iSd § 57 Abs. 1 GSpG zentralseitig mittels elektronischer Lotterien (nicht über Video-Lotterie-Terminals) - dann § 57 Abs. 2 GSpG -, oder mittels Glücksspielapparaten oder Video-Lotterieterminals - dann § 57 Abs. 3 GSpG durchgeführt werden.

Die Glücksspielabgaben werden auf den Abschluss von Verträgen erhoben, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel über die dort vorgesehene Bezahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirkt. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2 GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der

Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO. Die Abrechnung über die abzuführenden Beträge gilt als Anzeige und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. (Näheres dazu siehe UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09 - bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken, wobei beide Abgaben grundsätzlich ebenfalls an den Abschluss bestimmter Glücksverträge anknüpfen. Zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auch die Gebühr für Konzessionen (= amtliche Ausfertigung iSd § 14 TP 2 GebG) und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen. Dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes kann man auch die „Bundesautomatenabgaben- und VLT-Zuschläge gemäß § 13a FAG 2008 [§ 14 FAG 2017]“ zuzählen, da laut Verweis in § 57 Abs. 4 letzter Satz GSpG Stammabgabe die Glücksspielabgaben sind. (vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>7</sup>Tz 1123). Nach den 657 BlgNR 24. GP zu BGBI I 2010/73 – FAG 2008 ist das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren der Zuschläge gemäß § 13a Finanzausgleichsgesetz grundsätzlich nach den für die Glücksspielabgabe (= Stammabgabe) geltenden Bestimmungen durchzuführen. Gemäß § 1 Abs. 4 GSpG wird zusätzlich zu diesen Abgaben noch der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille erhoben. (784 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG<sup>2</sup> § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361 ).

Die Bf. hat im vorliegenden Fall Onlineglücksspiel iSd § 12a GSpG angeboten und durchgeführt und damit § 57 Abs. 2 GSpG verwirklicht. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG lautet:

Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG). Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. **Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospielerlöne. Wurde für Ausspielungen über elektronische**

**Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit.** Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Einsätze folgenden Kalendermonats fällig. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

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

**Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden.** Art. 18 Abs.1 B-VG richtet sich aber auch an den Gesetzgeber: Verfassungskonforme Grundlagen der Tätigkeit der Vollziehung müssen ein gewisses Ausmaß an Bestimmtheit haben (*Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts<sup>11</sup> Rz 569). Zur Feststellung des Gesetzesinhalts bei der Bestimmtheitsprüfung verlangt der Verfassungsgerichtshof das Ausschöpfen aller zur Verfügung stehenden Auslegungsmöglichkeiten. Nur wenn sich nach Heranziehung aller Interpretationsmethoden immer noch nicht beurteilen lässt, was rechtens ist, verletzt die Vorschrift Art. 18 B-VG. Dies schließt eine Auslegung der Norm nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach ihrer Entstehungsgeschichte, ihrem Gegenstand und Zweck, sowie die verfassungskonforme Interpretation mit ein. (*Mayer/Kuscko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts<sup>11</sup> Rz 573).

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

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

#### **3.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben**

(vgl. hiezu BFG 20.03.2018, RV/7105092/2017 ua)

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

Bereits 1994 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass durch fortgeführt veranstaltete Kartenpokerspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF verwirklicht wurde, was durch die Berufungsentscheidung der früheren Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) bestätigt wurde. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss

vom 26.9.1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (ausführlich in UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 dargestellt). Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Mit Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der (dritten) Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 28.2.2006, B 63/05 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante *Texas Hold'em* und *Omaha Hold'em* wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als *Cashgame* als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012).

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

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

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

#### **Zu § 57 Abs. 1 GSpG**

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 (bestätigt durch VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) erfüllte das Kartenpokerspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit

der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

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

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

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

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

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

- zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

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

Das Bundesfinanzgericht BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. **In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, d.h. vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RVI7100405I2012) die Behandlung der Beschwerde ab**, da die einschlägigen Glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

**Zu § 58 Abs. 3 GSpG:**

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

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

*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs. 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt;***

*entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:*

*Preisausschreiben iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen.*

**Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können** (vgl. auch - den nicht mehr geltenden - § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben).

*Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal - worauf die Bundesregierung zutreffend verweist - Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können. “*

#### **Zu Wettgebühren (Onlinewetten):**

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

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

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

- **Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 13.3.2013, B 200/13 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, mit welcher die Wettgebührenpflicht von Onlinewetten, die von einer im**

**Ausland ansässigen Unternehmung angeboten wurden, und an denen vom Inland aus teilgenommen wurde, bejaht wurde, ab.**

Als Begründung gab der Verfassungsgerichtshof an, dass nach den Beschwerdebehauptungen diese Rechtsverletzungen zum erheblichen Teil nur die Folge einer allenfalls grob unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären. Spezifische verfassungsrechtliche Überlegungen wären zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob § 184 BAO rechtsrichtig angewendet worden sei, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

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

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

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

618/2013 zu UFS 5.4.2013, RV/1071-W/12, RV/1799-W/12 ua.; VfGH 21.11.2013, B 1289/2013 zu UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; Glücksspielabgaben: VfGH 21.11. 2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

**Jüngst lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 26.02.2018, E 3389/2017, die Behandlung der Beschwerde gegen das Erkenntnis das BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016, betreffend Glücksspielabgabe für Online-Glücksspiel - 1. Feststellbarkeit der "Teilnahme vom Inland" 2. Einfluss eines "Bonus" auf die Bruttospieleinnahmen, ab.**

Der Verfassungsgerichtshof führt aus, spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beurteilung der Frage, ob das BFG bei der Bemessung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GspG zu Recht auf alle Spieleinnahmen von Kunden mit einer österreichischen Registrierungsadresse abstellte, insoweit nicht anzustellen. Weiters führt der Beschluss aus, der VfGH habe vor dem Hintergrund des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes bei der Ausgestaltung von Steuertatbeständen und der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 57 Abs. 1 und 2 GSpG (vgl. VfSlg. 13.785/1994 mwN; im Hinblick auf Art. 49 GRC vgl. EuGH 18.7.2013, Rs. C-501/11 P, *Schindler/Kommission*, Rz 57 mwN, zu Art.7 EMRK vgl. EGMR 8.1.2007, Fall *Witt* gegen Deutschland, Appl. 18397/03).

Ebenfalls mit Beschluss vom 26.02.2018, E 3452/2017, lehnte der VfGH die Behandlung der Beschwerde gegen ein Erkenntnis des BFG, RV/7101181/2013, betreffend Glücksspielabgaben ab.

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

### **3.2. Die Glücksspielabgabenpflicht von Poker im Zeitraum vom 3.8.2013 bis 28.2.2014**

Nach Ansicht der Bf. sei Poker vor allem für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 kein Glücksspiel, weil der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 in diesem Zeitraum das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages aufgehoben habe. Durch die Streichung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG sei die Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG eingeschränkt worden, denn die Intention des Verfassungsgerichtshofes sei gewesen, Poker generell aus dem Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes auszunehmen. Da die Abgabepflicht nach § 57 Abs. 2 GSpG für Poker an den Begriff der Ausspielung gemäß § 12a Abs. 1 GSpG (elektronische Lotterie) anknüpfe, und die Ausspielung an den Begriff des Glücksspiels, falle keine Glücksspielabgabe an. Bemerkt wird, dass sich mit dieser

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

### **3.2.1. Poker als Glücksspiel**

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

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud* UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und *Texas Hold'em Poker* UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr, da bei diesen Kartenspielen der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung abhängt (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang<sup>3</sup> § 1270-1272 Rz 49 und 53). Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass *Texas Hold'em Poker* sowohl als *Cashgame* sowie als Pokerturnier den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegt: **Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist.** Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienten“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „low limit“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte.

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

Nach Ansicht der Bf. hat die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe, da diese für den Zeitraum, in der das Wort „Poker“ gestrichen war, mangels Rechtsgrundlage nicht erhoben werden kann. Das ergäbe sich aus dem Begriff „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG, der über § 2 GSpG auf § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG verweise, bzw. § 57 Abs. 2 GSpG auf die Elektronischen Lotterien iSd § 12a GSpG.

Die Vorgeschichte war, dass mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBI. I 2010/73 eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen wurde. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. (*Strejcek* in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 35, 36). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2

GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen, **doch der Verfassungsgerichtshof** **hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. ... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten .... das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen.** Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.“

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

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

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

....

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

**2.2.5. Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur (statt vieler Rock/Fiedler, Die Empirie des Online-Pokers – Bestimmung des Geschicklichkeitsanteils anhand der kritischen**

**Wiederholungshäufigkeit, ZfWG 2008, 412 ff.) dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.**

....

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

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

....

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

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

Nach der Aufhebung des §22 GSpG findet sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession im Glücksspielgesetz, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten wäre. Im Hinblick darauf sowie vor dem Hintergrund des unter Pkt. 2.4. geschilderten Regelungszusammenhangs ist daher offensichtlich, dass das von den antragstellenden Gesellschaften ebenfalls angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition des §1 Abs2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des §22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Schließlich besteht auch ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des §22 GSpG und der Übergangsbestimmung des §60 Abs24 GSpG, die ausschließlich auf die Veranstaltung des Pokerspiels bis zum 31. Dezember 2012 bezogen ist.

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

Mit dem Erkenntnis **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua wurden die Vorschriften über nur einen (1) konzessionierten Pokersalon und die Übergangsvorschrift aufgehoben,

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

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

### **3.2.3. Poker als Glücksspiel iSd Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG**

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

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

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

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

Der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat das Wort Poker aufgehoben, um einer Anbieterin zu ermöglichen in die Pokersalonkonzession zu kommen, nach Punkt 2.5.1. des Erkenntnisses sollte nach der Aufhebung dieser Bestimmungen der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommen. In der Presseinformation vom 26. Juli 2013 zu diesem Erkenntnis stellte der Verfassungsgerichtshof klar, dass die Bestimmungen zur Ausschreibung der Pokersalonkonzession und zur Übergangsfrist als verfassungswidrig aufgehoben werden und aus verfahrenstechnischen Gründen damit auch die Definition des Pokern als Glücksspiel fällt, „wobei, wie gesagt, der Verfassungsgerichtshof dagegen für sich genommen keine Bedenken hat. **Bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber gelten für den Betrieb von Pokersalons wieder jene Voraussetzungen wie vor dem neuen Glücksspielgesetz .**“ Gegenüber dem Beschwerdevorbringen hat der Verfassungsgerichtshof jedenfalls nicht ausgesprochen, dass bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber keine Glücksspielabgabe für Kartenpokerspiel anfällt. Es geht um die Voraussetzungen im Zusammenhang mit

der Pokersalonkonzession, der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat entschieden, dass "keine Unsachlichkeit der Einordnung von Poker als Glücksspiel" vorliegt, jedoch eine "Unsachlichkeit der Neuregelung über die Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige". Auch wenn für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 Poker nicht in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG enthalten ist, so gilt das Kartenpokerspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG – wie vor „dem neuen § 1 GSpG“ - als Glücksspiel. Die Auslegung der Bf., dass Poker in diesem Zeitraum generell, d.h. insbesondere abgabenrechtlich nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt, hätte daher auch zur Folge, dass konzessionierte und nichtkonzessionierte Anbieter von Poker im Lebendspiel und Onlinepoker, wenn sie in diesem Zeitraum Kartenpokerspiel angeboten haben, keine Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie keine Glücksspielabgaben zu entrichten hätten.

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

Dass mit dem Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua, nicht die Glücksspielabgabenpflicht beseitigt wurde, ergibt sich auch daraus, dass mit den zeitlich nachfolgenden Beschlüssen VfGH 10.12.2014, E 1787/2014 E 1788/2014 die Behandlung der Beschwerden betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG **iVm § 1 Abs. 1 GSpG** abgelehnt wurden.

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

vor dem 1. Jänner 2011) lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen, anknüpft.

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

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

Die „Verkehrsteuerpflichtigkeit“ des Pokerspiels war bis 1.1.2011 nicht im Glücksspielgesetz geregelt, sondern in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, und in § 28 Abs. 3 GebG war auch definiert, wer Veranstalter war. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG verwies definitiv im Klammerausdruck auf § 1 Abs. 1 GSpG. Die Frage in den Rechtsgeschäftsgebührenverfahren war nicht, ob Poker dem ordnungspolitischen Regime des Glücksspielgesetzes unterliegt, sondern ob es ein zumindest vorwiegend vom Zufall abhängiges Glücksspiel ist, weil nur ein solches diesen Glücksvertragsgebühren unterlag (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02). In Punkt 4. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 21. Absatz letzter Satz heißt es: „*Da § 1 GSpG und § 168 StGB in bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann zur Auslegung des § 1 GSpG die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.*“ Die rechtliche Beurteilung unter Punkt 18. lautete auch, dass diese Glücksspiele den Gebührentatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen. **Rein gebührenrechtlich - das wurde durch den Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12 bestätigt - war die Frage des Kartenpokerspiels im Zusammenhang mit den §§ 2 und 3 GSpG nicht relevant.** Es ging nur um die Vergebührung des Abschlusses bestimmter Glücksspielverträge, für die die Glücksspieleigenschaft iSd § 1 Abs. 1 GSpG Auslösemoment war. (zB UFS 5.4.2007, RV/1662-W/06).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind keine „neue“ Steuer, sondern „neu geregelt“. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wird in den Materialien einerseits als **allgemeine Abgabe auf Ausspielungen** bezeichnet, andererseits soll sie ab 1.1.2011 die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen (zB UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG “Rechtsgeschäfte“ - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt,

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

Der Begriff der „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG deckt sich nicht mit § 2 GSpG gesamt. Das ist auch nicht notwendig, denn „Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat.“ (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua).

Dass der ordnungspolitische Aspekt des § 2 GSpG nicht in den abgabenrechtlichen Bereich übernommen wurde, zeigt sich auch darin, dass gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit sind. Gäbe es § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG nicht, würden die als Ausnahmen vom Glücksspielmonopol genannten Glücksspiele/Ausspielungen glücksspielabgabenpflichtig sein. Z.B. unterliegen gemäß § 4 Abs. 6 GSpG Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib („Wirtshauspoker“) nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes. Hätte der Glücksspielabgabengesetzgeber der „Ausspielung“ in § 57 ff GSpG den ordnungspolitischen Aspekt zugedacht, müsste er die „Ausnahmen vom Monopol“ nicht ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreien. Es ist anzunehmen, dass in einem solchen Fall als Gesetztext gewählt worden wäre: „Ausspielungen iSd § 2 GSpG iVm § 1 GSpG“, dann wären wahrscheinlich die Ausnahmen vom Monopol „automatisch“ von der Glücksspielabgabe befreit gewesen. Auch § 58 GSpG, insbesondere § 58 Abs. 3 GSpG, zeigt, dass der Glücksspielabgabenbesteuerung nicht der ordnungspolitische Ausspielungsbegriff in seinem vollen Gehalt des § 2 iVm § 3 GSpG, sondern der rechtsgeschäftliche Gehalt des § 2 iVm § 1 GSpG zugrundegelegt wurde.

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

Das Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. ist daher dahingehend zu verstehen, dass mit dem „Regime des Glücksspielgesetzes“ entsprechend der

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

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

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

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

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

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

### **3.3. "Teilnahme vom Inland aus"**

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

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

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde vor, der VwGH habe in seinem Erkenntnis 20.11.2014, 2013/16/0085, zur Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wird ausgesprochen, dass eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage einer Schätzung gemäß § 184 BAO nicht zugänglich ist, sondern als Ergebnis einer Beweiswürdigung

festzustellen ist, bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Dabei sei der Verwaltungsgerichtshof von zwei Indizien ausgegangen, nämlich von der Wohnadresse des Spielteilnehmers bzw. der Registrierung mit einer inländischen IP-Adresse. Daraus könne das Finanzamt keinesfalls ableiten, dass ein (1) Indiz genüge, es bedarf vielmehr mehrerer Indizien, um eine derart stabile Ausgangsbasis zu schaffen, dass mit ausreichender Eindeutigkeit auf die Haupttatsache geschlossen werden könne. Die Spielteilnehmer würden nicht nur von ihrer Wohnadresse aus an Glücksspielen teilnehmen, es seien auch Auslandaufenthalte von Spielteilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse zu berücksichtigen. Andererseits lasse die „Geolokalisation“ des Spielteilnehmers über die IP-Adresse ebenfalls nur bedingte Rückschlüsse auf den Aufenthaltsort des Spielteilnehmers im Zeitpunkt der Teilnahme an einem Glücksspiel zu. Die Frage des Spielteilnehmers über den momentanen Ort der Teilnahme würde Sachlichkeitsbedenken aufwerfen, da das Entstehen der Steuerschuld ohne Überprüfungsmöglichkeit vom Ermessen einer dritten Person abhängig gemacht würde.

Dazu ist zu sagen:

Nach dem Auftrag des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde.

*„Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind*

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

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

Das Bundesfinanzgericht entschied im fortgesetzten Verfahren zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11 folgendes (BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015 anhängig VfGH E 2251/2017): „Teilnahme vom Inland aus“ bedeutet, dass sich einer der am Wettvertrag beteiligten Partner physisch im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhalten muss. ( vgl. auch BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel , Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus, taxlex 2015, 29). Das gilt sowohl für Online- als auch für Offlinewetten. **Es weiß sowohl die Bf. selbst, als auch der Wettteilnehmer selbst, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden.** Zweifel über ihren/seinen geografischen Verweilort im Steuerauslösemoment hat weder die Bf. noch der Wettteilnehmer. Da die Teilnahme vom Inland aus gegenüber

dem Abschluss des Wettvertrages im Inland der weitere Tatbestand ist, gelten diese Grundsätze auch für den Abschluss des Rechtsgeschäfts im Inland, auch hier wissen die Vertragsteile jeweils, an welchem geografischen Ort sie sich gerade aufhalten. (z.B. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012 ). Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass damit für die Vertragsteilnehmer am Rechtsgeschäft Wette, die Bf. und den Wettteilnehmer, in irgendeiner Weise unklar ist, an welchem geografischen Ort sie sich zum Vertragsabschlusszeitpunkt gerade befinden. Der Bf. muss entgegengehalten werden, dass der Gesetzestext geradezu „glasklar“ ist.

Von diesem völlig eindeutigen Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist etwas anderes zu unterscheiden, nämlich dass die Bf. Selbstberechnnerin dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist und es bei ihr für sie nach ihren Angaben schwer feststellbar ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Tatsächlich weiß auch in diesen Fällen die Bf., von wo aus sie selbst teilgenommen hat und auch der Wettteilnehmer selbst weiß, von wo aus er teilgenommen hat. Auch diese Frage, die mit der Person der Bf. **als Selbstberechnungsverpflichtete und nicht als Steuerschuldnerin** zusammenhängt, wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da sowohl die Registrierung des „Users“ mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer „inländischen IP-Adresse“ ein Indiz dafür sind, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Mittlerweile hat das BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015 zu Onlinewetten wie BFG 08.05.2017, RV/7100024/2015 entschieden.

#### Für die Onlineglücksspielsache der Bf. ergibt sich daraus folgendes:

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

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

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

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

Der von der Bf. zitierte Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 befasst sich sehr ausführlich mit der Frage der Beweisbarkeit der Teilnahme des Spielteilnehmers vom Inland aus beim Onlineglücksspiel. Der Artikel geht unter anderem davon aus, dass sich § 57 Abs. 2 GSpG deutlich von jenen

Konstellationen, in denen ein Aufklärungsdefizit aus dem Verhalten des Steuerpflichtigen resultiert, unterscheidet. Dies deshalb, weil die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich nicht in der Wissens- und Einflusssphäre des Abgabepflichtigen abgespielt hat. Der Abgabepflichtige hat über das Bestehen der abgabenrechtlich relevanten Tatsache genauso wenig (sichere) Kenntnis wie die Abgabenbehörde.

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

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

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

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

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

Die Bf. ist zur Selbstberechnung verpflichtet, da es sich gemäß § 59 Abs. 3 GSpG iVm § 201 Abs. 1 BAO um eine angeordnete Selbstberechnung handelt. Nach ihrem Beschwerdevorbringen sei es ihr aufgrund der IP-Adressen nicht möglich, festzustellen, von wo aus der Spielteilnehmer an der Ausspielung teilgenommen hat. Für diese Fälle wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 festgestellt, dass sowohl die Registrierung des Wettteilnehmers mit inländischem Wohnsitz, als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse ein Indiz für die Teilnahme vom Inland aus darstellen können. Wenn Stoll beim Indizienbeweis als „**„von einer Menge von Pfeilen, die alle auf einen Punkt zeigen.“** spricht (Stoll, BAO II 1760), so sind die Registrierung des Spieldteilnehmers mit einer inländischen Wohnadresse, aber auch eine inländische IP-Adresse die beiden Pfeile die auf einen Punkt zeigen, nämlich die Teilnahme vom Inland aus. Nach der Diktion des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 genügt es, wenn eines der beiden Indizien vorliegt. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes nach dem Registrierungsort des Spielteilnehmers als richtig erweist.

### **3.4 Kein Antrag auf Normprüfung an den Verfassungsgerichtshof**

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

Bei der Entscheidung, ob das Verwaltungsgericht selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Beschwerdeführer auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verweist, ist vom Verwaltungsgericht die Gewichtigkeit der vorgetragenen Bedenken einerseits mit dem für einen Gerichtsantrag auf Normenprüfung

verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch für den Verfassungsgerichtshof und andererseits mit den Interessen des Beschwerdeführers an einer baldigen endgültigen Entscheidung über seine verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen. (vgl. BFG 05.09.2016, RV/7103975/2016 zur Werbeabgabe; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 zur Glücksspielabgabe ).

Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 2 VfGG hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen. Dieses Erfordernis ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit in überprüfbarer Art präzise ausgebreitet werden, d.h. mit welchen Verfassungsbestimmungen die bekämpfte Gesetzesstelle in Widerspruch steht und welche Gründe für diese Annahme sprechen, sowie die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges. (z.B. VfGH 24.11.2016, G 120/2016 zur Glücksspielabgabe; BFG 18.9.2014, RS/7100139/2014; Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 350).

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

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

Der Verfassungsgerichtshof wendet idR Art. 5 StGG an und geht damit unausgesprochen davon aus, dass die beiden Garantien im Wesentlichen deckungsgleich sind. Das Eigentumsrecht umfasst auch das Recht Verträge abzuschließen. Bei den möglichen Eingriffen in das Eigentum unterscheidet die Judikatur zwischen Enteignung und Eigentumsbeschränkung. (Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (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 o.ä. durch Gesetz. (Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1484). Die Einrichtung von Selbstberechnungsabgaben ist durch verwaltungsökonomische Überlegungen

gerechtfertigt. (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>5</sup> (2006), Rz 390ff). Nach der Rechtsprechung ist eine Eigentumsbeschränkung dann zulässig, wenn die Regelung nicht den Wesensgehalt des Grundrechtes berührt oder in anderer Weise gegen einen bindenden Verfassungsgrundsatz verstößt, im öffentlichen Interesse liegt und nicht unverhältnismäßig und unsachlich ist. (Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> (2007) Rz 1485 unter Hinweis auf VfGH 18.3.2006, G 79/05; VfGH 25.4.2006, G 100/05).

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

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

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

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

#### 4. Zu den Unionsrechtlichen Einwendungen

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

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

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

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

#### **4.1. Keine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV**

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

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

#### **4.2. Dienstleistungsfreiheit im Vergleich mit der englischen Fernglücksspielabgabe, die laut Generalanwalt nicht der Dienstleistungsfreiheit widerspricht**

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

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

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

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

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

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

*Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts stellt sich die Situation nach Einführung der neuen Steuerregelung wie folgt dar: 1. Eine Abgabe des Vereinigten Königreichs (oder „Fernglücksspielabgabe“) wird auf die Teilnahme eines „Steuerpflichtigen“ an Fernglücksspielen von Glücksspielanbietern erhoben, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Glücksspielanbieter im Vereinigten Königreich, in Gibraltar oder anderswo in der Welt ansässig sind; 2. „Steuerpflichtiger“ ist jede im Vereinigten Königreich ansässige Person (dabei handelt es sich wiederum um „eine Person mit gewöhnlichem Aufenthaltsort im Vereinigten Königreich“ oder „eine nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete juristische Person“); 3. der Satz der Fernglücksspielabgabe im Vereinigten Königreich beträgt 15 % des Gewinns (im Sinne der Begriffsbestimmung) des Glücksspielanbieters im Bezugszeitraum; 4. die Abgabe wird von den Glücksspielanbietern entrichtet, und die Entrichtung ist eine Voraussetzung dafür, dass sie ihre Glücksspielerlaubnis behalten; 5. die Höhe des Gewinns eines Glücksspielanbieters für einen Bemessungszeitraum in Bezug auf normales Glücksspiel errechnet sich aus der Gesamtheit der im Bemessungszeitraum an ihn gezahlten Einsätze für normales Glücksspiel abzüglich des Betrags seiner Ausgaben in Bezug auf diesen Zeitraum für Preise für solches Glücksspiel; 6. der für die Gewinnermittlung zu berücksichtigende Teil der Einnahmen und der Ausgaben des Anbieters ist buchmäßig und von anderen Einnahmen und Ausgaben des Anbieters gesondert festzustellen; 7. das Ergebnis dieser Feststellung kann als solches in eine Berechnung des Gewinns des Anbieters aus allen seinen Tätigkeiten übernommen werden; 8. bei der Feststellung und Quantifizierung dieses Ergebnisses werden Verwaltungs- oder sonstige Ausgaben (z. B. Miete und Löhne) oder die 15%-Abgabe auf den betreffenden Betrag (d. h. auf den Unterschiedsbetrag zwischen den festgelegten Einnahmen und den festgelegten Ausgaben) nicht berücksichtigt. ( Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 64).*

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

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

*„GBGA und die Regierung von Gibraltar machen geltend, die nach der neuen Steuerregelung zu entrichtenden Abgaben seien als extraterritoriale Steuern anzusehen, da mit ihnen nicht der Verbrauch oder der Verbraucher besteuert werde, sondern der*

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

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

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

Im vorliegenden Fall gibt es aber deutliche Anknüpfungspunkte zum Vereinigten Königreich. Ausgangspunkt ist der Verbrauch durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Person, wobei es sich ganz überwiegend um einen Verbrauch handelt,

*der materiell im Vereinigten Königreich stattfindet. Außerdem ist nach Angabe des vorlegenden Gerichts die Entrichtung der Abgabe eine Voraussetzung dafür, dass der Glücksspielanbieter seine Erlaubnis behält, die Dienstleistungen Kunden im Vereinigten Königreich anbieten zu dürfen. Deshalb lässt sich kaum von einer Abgabe sprechen, die rechtswidrig ist, weil sie extraterritorial sein soll. ( Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 69).“*

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

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

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

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

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

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

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

Die österreichische Glücksspielabgabe ist demgegenüber als Verkehrsteuer konzipiert, was für den vorliegenden Fall keinen Unterschied ausmacht, denn die Fernglücksspielabgabe wird auf die Teilnahme eines Steuerpflichtigen an Fernglücksspielen erhoben und spezifiziert nur die Teilnehmer. Jedenfalls gilt § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im Inland und im Ausland.

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

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

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

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

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

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

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

§ 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspiel von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus daran teilnimmt. Die Glücksspielabgabe gilt für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86). Diese Abgaben sind darin vergleichbar der englischen Fernglücksspielabgabe, zu der in den Schlussanträgen des Generalanwaltes C-591/15 Rn 97 festgestellt wurde, dass sie nicht diskriminierend ist und deshalb keine Gefahr läuft, die Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 56 AEUV zu beschränken, sofern sie unterschiedslos für Wirtschaftsteilnehmer im „Inland“ und für solche „außerhalb des Inlandes“ gilt. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 93).

#### **4.3. Zum Einwand des Verstoßes der Glücksspielabgaben gegen das Mehrwertsteuersystem**

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

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

##### **4.3.1. Mehrwertsteuersystem und Verkehrsteuern allgemein**

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

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

von Umsatzsteuern haben und sich in ihren Merkmalen nicht hinreichend von der Mehrwertsteuer unterscheiden.

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

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

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

Der EuGH hat sich in Bezug auf die Grunderwerbsteuer ausführlich damit befasst, ob diese neben der Umsatzsteuer erhoben werden kann (EuGH 27.11.2008, C-156/08, Rs *Vollkommer*), und stellte fest, dass sich aus seiner Rechtsprechung vier wesentliche

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

#### **4.3.2. Glückspielabgaben**

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

Von den Glücksspielabgaben werden nicht alle Glücksverträge bzw. Glücksspiele erfasst, sondern nur Glücksspiele, bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind. Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zuzumessen, weil es sich dabei nicht um eine Abgabe handelt, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung (hier: zur Höhe des Einsatzes des Kunden der Bf.) verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Dies ist aber zweifellos nicht der Fall. Bei Turnierspielen wird die Glücksspielabgabe vom in Aussicht gestellten Gewinn berechnet, bei Glücksspielangebot über Glücksspielautomaten bzw. über elektronische Lotterien

sind die Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen. Da im Fall der Bf. die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen zu bemessen ist, ist es nicht möglich, den Betrag der bei jeder einzelnen Ausspielung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen.

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

#### **4.3.3. Schlussfolgerung**

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – die Bf. spricht ja von der *Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG*, - denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung. ( EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs *Beaulande*, Rn 16;

EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015, anhängig VfGH E 2913/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 anhängig VfGH E 3389/2017 ). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. Aigner, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg], Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; Pahlke, dGrEStG<sup>5</sup> Einleitung Rn 20).

Die Glücksspielabgaben verstößen daher nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

#### **4.4. Kein Antrag auf Vorabentscheidung**

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

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

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

Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich zwar um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft, die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die Gründe wie Verbraucherschutz, Betrugsvorbeugung, Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung, zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen des Glücksspielgewerbes z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994,

C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 64; EuGH 8.9.2010,C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79).

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

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

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

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

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

anknüpfpt, also keine Glückspielabgabeninländer- oder ausländereigenschaft kennt und In- und Ausländer gleich behandelt. (vgl. VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217).

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

Die Glücksspielabgaben verstößen auch nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie.

## **5. Behandlung der Boni/Gratisspiele beim Einsatz und bei den Jahresbruttspieleinnahmen**

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

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

Dazu ist zu sagen:

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

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

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

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttspieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet, werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttspieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes

die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttospieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

- + Spieleinsätze der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind
- + Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

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

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

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

Die Jahresbruttospieleinnahmen sind ein „glückspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat. („loses Synallagma“, Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989<sup>2</sup> zu § 2, RZ 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solido, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; Klang in Klang, ABGB II<sup>2</sup>, 45ff; Klang, ABGB IV/1<sup>2</sup>, 3ff; Schwimann, ABGB<sup>3</sup> [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; Larenz, Methodenlehre, 430; o.V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; Fellner, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einbeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem

Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen. (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016).

### **Zum Einsatz:**

In Anlehnung an die Rechtsgeschäftsgebühr für den Hoffnungskauf und die Grunderwerbsteuer kann als Spieleinsatz alles verstanden werden, was der Spielteilnehmer aufwenden muss, um die Hoffnung, die Gewinnchance einer bedingten Leistung zu erhalten. (z.B. VwGH 23.1.1976, 731/74; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 19.3.1990, 89/15/0085; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054). Wenn auch die Steuerpflicht bei den Glücksspielabgaben im speziellen Fall der Bf. an die Jahresbruttospieleinnahmen, d.s. ohnehin die Einsätze abzüglich Gewinn innerhalb eines Kalenderjahres, anknüpft, so ist dies doch am Parameter des Verpflichtungsgeschäftes, der Vereinbarung zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer zu beurteilen, die der Bemessungsgrundlage „Jahresbruttospieleinnahmen“ vorgelagert sind. Dabei ist grundsätzlich vom Einzelanspruch auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten auszugehen. (*Klang*, ABGB<sup>2</sup>, IV/1, 3ff; *Larenz*, Methodenlehre, 430). Es muss feststehen, zwischen welchen Personen ein Leistungsaustausch stattfinden soll und welcher Wert und welcher Gegenwert ausgetauscht werden soll. Der Spielvertrag wurde zwischen der Bf. als Spielanbieter und dem Spielteilnehmer abgeschlossen, indem eine Einigung über Leistung (Höhe des Spieleinsatzes) und Gegenleistung, nämlich einen (zur Höhe des Spieleinsatzes relationalen) Gewinn für den Fall, dass sich die Hoffnung auf die Gewinnchance realisiert. Es kommt nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, er dafür einen vom Spielanbieter ausgestellten Gutschein verwendet oder er für den Spieleinsatz ein Darlehen aufgenommen hat. So ist der Bf. entgegenzuhalten, dass die erhöhte Leistung, der höhere Spieleinsatz eine Veränderung der Gewinnquote des Spielteilnehmers nach sich zieht. „Das Setzen“ von Gutscheinen, auch wenn es keine Zahlung des Spielteilnehmers aus eigener Tasche ist, ist kein rechtliches Nichts, da ihm eben eine erhöhte Gewinnchance gegenübersteht.

Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ob durch den Spielteilnehmer selbst, einen Dritten oder die Bf., ist nur mehr Frage der Erfüllung und beeinflusst nicht den Einzelanspruch zwischen Spielanbieter und Spielteilnehmer. Die Spiele, bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

### **Zum Gewinn:**

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

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

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

Nach dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Glücksspielgesetz-Novelle 1976, BGBl. 1976/626, zu § 27 Abs. 2 GSpG heißt es, dass die Neufassung im Interesse einer klaren Gesetzeslage **lediglich zur Klarstellung dient**, dass die Spielesätze mit Propagandajetons, die den Spielern unentgeltlich überlassen wurden, nicht in die

Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe einzubeziehen sind. (347 BlgNR 14. GP; vgl. BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013).

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

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

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

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

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

**Vielspielpunkte (Frequent Player Points):** Vom Finanzamt wurden die Zuschüsse der Bf. für Pokerturniere (Add-Ons) abgezogen, da diese Beträge von der Bf. direkt in den Preispool der Pokerturniere einbezahlt wurden. Nicht abgezogen wurden die Vielspielpunkte (Frequent Player Points), die die Bf. den Spielteilnehmern gewährt und die die Spielteilnehmer unterschiedlich einsetzen können, zum Beispiel für eine

Teilnahme an einem Pokerturnier (d.h. ohne Zahlung von Eintrittsgeld), was die Gesellschaft als "FPP-Ticket-Teilnahme" bezeichnet. Die FPP-Ticket-Teilnahme wird in dem Glücksspielsystem der Gesellschaft wie jeder andere Buy-In eines Spielers behandelt, so dass der Preispool die volle Anzahl an Teilnehmern wiederspiegelt. Die Gesellschaft verzeichnet daher einen Anteil an den Administration Fees sowie einen Beitrag zum Preispool für Spieler, die über eine FPP-Ticket Teilnahme beteiligt sind, obwohl die Gesellschaft gar keine Gegenleistung von diesen Spielern erhält, da sie nichts für die FPP-Ticket Teilnahme an Turnieren zahlen, der Gesellschaft also kein geldwerter Vorteil zufließt. Für die Zwecke der Selbstanzeige wurden die Spieleinnahmen der Gesellschaft ohne Anpassung zur Berücksichtigung dieser FPP-Ticket-Teilnahmen berechnet (vgl. Antwortschreiben vom 23.11.2016).

Diese Vielspielpunkte funktionieren dann so, dass die Spielteilnehmer an einem Pokerturnier kein *Buy-in* leisten müssen.

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

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

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

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

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

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

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

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

„Freispiele“ bei denen der Einsatz nicht vom Spieler selbst stammt, sondern etwa in Form eines Gutscheines durch den Spielanbieter zur Verfügung gestellt werden, sind dem Einsatz hinzuzuzählen. Sehen die Glücksspielabgabenregelungen als Bemessungsgrundlage die Jahresbruttospieleinnahmen vor, und tätigt der Onlineglücksspielanbieter die Boni/Gratisspiele aus den Spielgewinnen, sind diese abzuziehen. Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 28.6.2017, 7104383/2015 und BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016 sind die vom Onlineglücksspielanbieter dem Spielteilnehmer zur Verfügung gestellten „Freispiele“, wenn er sie aus den Spielgewinnen tätigt, als ausbezahlter Gewinn von den Spieleinsätzen in den Fällen, in denen die Glücksspielabgaben von der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen berechnet werden, abzuziehen.

## **6. Zum Vorwurf fehlender Ermittlungen durch das Finanzamt**

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

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

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

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

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

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

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

Die Kundendaten kennt nur die Bf. (und nicht die Abgabenbehörde) und befinden sich die Bücher der Bf. und alle sonstigen Geschäftsunterlagen der Bf. im Ausland. Beweisvorsorgemöglichkeiten stehen nur der Abgabepflichtigen, aber nicht der Abgabenbehörde zur Verfügung. Nur die Bf. ist am Spielabschluss als Vertragspartei beteiligt und könnte daher ihre Vertragspartner fragen, in welchem Land sie sich bei der Spielteilnahme aufhalten oder die Kunden darüber informieren, dass bei einer Registrierung mit einer österreichischen Adresse grundsätzlich von einer Spielteilnahme vom Inland aus ausgegangen wird. Es wäre dazu nicht erforderlich, den Kunden Auskünfte über ihren genauen Aufenthaltsort abzuverlangen. Zu den Bedenken der Bf. wird auf die Ausführungen in Punkt 14 der Begründung der Entscheidung des UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13 verwiesen (vgl. BFG 16.2.2018, RV/7104387/2015).

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

## 7. Schlussfolgerungen

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

Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

- **Gerade aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen,** da es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf., gleichgültig, ob sich diese im Inland oder Ausland befindet, angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt – womit ein Anknüpfungspunkt an das Inland festgemacht und die Glücksspielabgabe nicht extraterritorial ist. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C#591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Bei der Bf. wurde durch die Besteuerung der Glücksspiele, an denen Spielteilnehmer mit Registrierungsort im Inland teilgenommen hatten, ohnehin eine mit der englischen Fernglücksspielabgabe vergleichbare „Ansässigkeitsregelung“ angewendet.
- Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG verletzen nicht die Mehrwertsteuerrichtlinie, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge mit unternehmerischer Mitwirkung über elektronische Medien und sie nicht vom Mehrwert erhoben werden.
- Die Bf. ist mit Onlinepoker, an dem im Zeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabepflichtig. D<sup>en</sup> Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel, dafür spricht auch die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für das vom Monopol ausgenommene Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG.
- Vom Glücksspielanbieter gewährte Boni und Gutschriften sind den Einsätzen hinzuzuzählen. Werden die Boni und Gutschriften vom Glücksspielanbieter aus den Gewinnen finanziert, sind sie bei der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospielergebnisse zwar den Einsätzen hinzuzuzählen, aber als Teil der ausbezahlten Gewinne wieder abzuziehen.

## 8. Neuberechnung

Nach Abzug sämtlicher von der Bf. geltend gemachter "Boni" als "Gewinn" iSd § 57 Abs. 5 GSpG ergibt sich folgende Neuberechnung:

### Berechnung Jänner 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	28.883,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		84,34
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		43,65
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		30,96
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		0,00
Bemessungsgrundlage		28.724,05

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 28.724,05 Euro x 40% = 11.489,62 Euro

### Berechnung Februar 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	24.138,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		134,74
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		73,58
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		0,08
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		0,00
Bemessungsgrundlage		23.929,60

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 23.929,60 Euro x 40% = 9.571,84 Euro

### Berechnung März 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	23.427,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		131,96
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		88,71
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		180,84
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		0,00

Bemessungsgrundlage		23.025,49
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 23.025,49 Euro x 40% = 9.210,19 Euro

### Berechnung April 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	19.877,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		385,50
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		94,73
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		16,81
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		0,00
Bemessungsgrundlage		19.379,96

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 19.379,96 Euro x 40% = 7.751,98 Euro

### Berechnung Mai 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	18.547,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		350,69
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		17,59
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		0,08
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		0,00
Bemessungsgrundlage		18.178,64

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 18.178,64 Euro x 40% = 7.271,45 Euro

### Berechnung Juni 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	18.499,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		691,48
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		146,04
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		144,73
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		6.520,00
Bemessungsgrundlage		10.996,75

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 10.996,75 Euro x 40% = 4.398,70 Euro

### Berechnung Juli 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	29.384,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		947,44
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		305,25
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		0,00
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.975,00
Bemessungsgrundlage		16.156,31

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 16.156,31 Euro x 40% = 6.462,52 Euro

### Berechnung August 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	36.234,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		757,33
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		250,75
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		10,52
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		13.169,00

Bemessungsgrundlage		22.046,40
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 22.046,40 Euro x 40% = 8.818,56 Euro.

### Berechnung September 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	53.581,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		321,39
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		214,96
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		182,52
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		26.560,00
Bemessungsgrundlage		26.302,13

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 26.302,13 Euro x 40% = 10.520,85 Euro

### Berechnung Oktober 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	50.293,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		317,56
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		438,60
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		19,90
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		20.045,00
Bemessungsgrundlage		29.471,94

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 29.471,94 Euro x 40% = 11.788,77 Euro .

### Berechnung November 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	68.368,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		255,83
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		384,50
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		4,95
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		25.493,00
Bemessungsgrundlage		42.229,72

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 42.229,72 Euro x 40% = 16.891,88 Euro.

### Berechnung Dezember 2011

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	79.706,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.243,98
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		0,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		0,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		396,37
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		106,43
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		57.503,00
Bemessungsgrundlage		20.456,22

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 20.456,22 Euro x 40% = 8.182,48 Euro

### Berechnung Jänner 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	50.340,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		458,99
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		139,92
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.375,08
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		519,57
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		37,08
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.342,00

Bemessungsgrundlage		36.467,36
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 36.467,36 Euro x 40% = 14.586,94 Euro.

### Berechnung Februar 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	50.863,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		481,55
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		167,20
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.662,80
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		352,82
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		35,96
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		16.351,00
Bemessungsgrundlage		31.811,67

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 31.811,67 Euro x 40% = 12.724,66 Euro.

### Berechnung März 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	60.431,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		2.130,29
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		173,22
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.791,78
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		517,49
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		73,47
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		19.585,00
Bemessungsgrundlage		36.159,75

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 36.159,75 Euro x 40% = 14.463,9 Euro

### Berechnung April 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	42.350,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		623,79
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		307,34
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		3.597,66
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.381,55
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		4,10
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		13.856,00
Bemessungsgrundlage		22.579,56

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 22.579,56 Euro x 40% = 9.031,82 Euro

### Berechnung Mai 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	42.297,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.177,12
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		170,85
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.723,15
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		619,13
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		36,43
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		12.006,00
Bemessungsgrundlage		26.564,32

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 26.564,32 Euro x 40% = 10.625,72 Euro

### Berechnung Juni 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	31.272,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.508,01
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		58,05
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		549,95
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		250,69
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		143,87
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		5.302,00

Bemessungsgrundlage		23.459,43
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 23.459,43 Euro x 40% = 9.383,77 Euro

### Berechnung Juli 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	35.060,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		700,43
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		179,68
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.846,82
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		410,62
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		33,55
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		8.070,00
Bemessungsgrundlage		23.818,90

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 23.818,90 Euro x 40% = 9.527,56 Euro

### Berechnung August 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	45.454,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		534,21
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		137,31
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.511,69
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		521,29
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		12,40
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		13.595,00
Bemessungsgrundlage		29.142,10

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 29.142,10 Euro x 40% = 11.656,84 Euro

### Berechnung September 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	49.605,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		248,96
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		123,54
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.312,46
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.236,73
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		207,25
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		16.170,00
Bemessungsgrundlage		30.306,06

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 30.306,06 Euro x 40% = 12.122,42 Euro

### Berechnung Oktober 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	46.191,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		147,41
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		153,11
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.702,89
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		579,71
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		47,97
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.878,00
Bemessungsgrundlage		31.681,91

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 31.681,91 Euro x 40% = 12.672,76 Euro

### Berechnung November 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	47.249,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		195,96
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		272,22
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		3.304,78
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.227,83
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		1,44
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		6.080,00

Bemessungsgrundlage		36.166,77
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 36.166,77 Euro x 40% = 14.466,70 Euro

### Berechnung Dezember 2012

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	43.888,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		222,57
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		262,60
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.673,40
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		301,28
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		127,43
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		23.745,00
Bemessungsgrundlage		16.555,72

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 16.555,72 Euro x 40% = 6.622,28 Euro

### Berechnung Jänner 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	44.122,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		764,50
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		128,31
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.358,69
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		620,64
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		19,75
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.756,00
Bemessungsgrundlage		29.474,11

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 29.474,11 Euro x 40% = 11.789,64 Euro

### Berechnung Februar 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	36.829,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		455,66
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		155,71
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.599,29
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.368,11
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		22,87
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		8.176,00
Bemessungsgrundlage		25.051,36

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 25.051,36 Euro x 40% = 10.020,54 Euro

### Berechnung März 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	52.426,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		456,37
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		173,05
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.859,95
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.593,02
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		23,20
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		13.158,00
Bemessungsgrundlage		35.162,41

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 35.162,41 Euro x 40% = 14.064,96 Euro

### Berechnung April 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	48.739,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		2.249,19
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		84,94
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		896,06
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		695,82
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		11,63
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.943,00

Bemessungsgrundlage		32.858,36
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 32.858,36 Euro x 40% = 13.143,34 Euro

### Berechnung Mai 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	32.803,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.664,88
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		194,80
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.102,20
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		896,38
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		70,88
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		9.330,00
Bemessungsgrundlage		18.543,86

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 18.543,86 Euro x 40% = 7.417,54 Euro

### Berechnung Juni 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	33.761,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.362,28
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		98,68
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		974,32
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		600,99
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		320,14
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		10.225,00
Bemessungsgrundlage		20.179,59

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 20.179,59 Euro x 40% = 8.071,83 Euro

### Berechnung Juli 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	35.948,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		948,31
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		116,10
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.104,90
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		738,85
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		25,77
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		10.655,00
Bemessungsgrundlage		22.359,07

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 22.359,07 Euro x 40% = 8.943,62 Euro

### Berechnung August 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	52.109,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		574,55
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		162,14
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.702,86
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		806,09
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		18,86
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		15.571,00
Bemessungsgrundlage		33.273,50

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 33.273,50 Euro x 40% = 13.309,40 Euro

### Berechnung September 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	40.807,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.599,01
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		120,09
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.210,91
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.299,15
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		483,17
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.845,00

Bemessungsgrundlage		24.249,67
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 24.249,67 Euro x 40% = 9.699,86 Euro

### Berechnung Oktober 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	43.254,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		2.230,60
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		182,24
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.899,76
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		559,02
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		72,05
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		7.591,00
Bemessungsgrundlage		30.719,33

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 30.719,33 Euro x 40% = 12.287,73 Euro

### Berechnung November 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	49.186,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		269,73
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		293,44
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		3.494,56
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.945,82
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		19,01
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		7.818,00
Bemessungsgrundlage		35.345,44

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 35.345,44 Euro x 40% = 14.138,17 Euro

### Berechnung Dezember 2013

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	38.432,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		502,98
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		316,24
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		3.255,76
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.329,55
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		190,65
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		25.261,00
Bemessungsgrundlage		7.575,82

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 7.575,82 Euro x 40% = 3.030,32 Euro

#### Berechnung Jänner 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	50.930,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		664,48
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		246,32
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.608,68
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		941,11
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		73,99
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		10.690,00
Bemessungsgrundlage		35.705,42

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 35.705,42 Euro x 40% = 14.282,16 Euro

#### Berechnung Februar 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	57.725,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		839,42
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		148,45
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.558,55
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		690,59
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		49,94
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.791,00

Bemessungsgrundlage		42.647,05
---------------------	--	-----------

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 42.647,05 Euro x 40% = 17.058,82 Euro

### Berechnung März 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	74.695,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.765,96
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		106,12
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.240,88
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		863,54
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		134,02
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		15.851,00
Bemessungsgrundlage		54.733,48

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 54.733,48 Euro x 40% = 21.893,39 Euro

### Berechnung April 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	64.339,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.241,91
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		213,25
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.460,75
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.656,79
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		72,61
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		14.827,00
Bemessungsgrundlage		43.866,69

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 43.866,69 Euro x 40% = 17.546,67 Euro

### Berechnung Mai 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	58.157,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.690,11
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		

Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		144,91
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.550,09
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		692,75
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		309,75
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		13.194,00
Bemessungsgrundlage		40.575,39

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 40.575,39 Euro x 40% = 16.230,15 Euro

#### Berechnung Juni 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	46.437,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		899,68
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		121,35
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.278,65
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		559,30
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		120,39
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		12.191,00
Bemessungsgrundlage		31.266,63

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 31.266,63 Euro x 40% = 12.506,65 Euro

#### Berechnung Juli 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	42.377,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		662,00
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		190,67
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.892,33
<b>Preispools Turniere freie Teiln. It. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		486,90
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		85,91

Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		27.030,00
Bemessungsgrundlage		12.028,86

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 12.028,86 Euro x 40% = 4.811,54 Euro

#### Berechnung August 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	44.433,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		611,61
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		170,16
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.731,84
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		496,28
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		117,16
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		13.406,00
Bemessungsgrundlage		27.899,95

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 27.899,95 Euro x 40% = 11.159,98 Euro

#### Berechnung September 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	57.355,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		2.002,10
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		262,21
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.705,79
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.271,67
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		420,62
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.268,00
Bemessungsgrundlage		39.424,61

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 39.424,61 Euro x 40% = 15.769,84 Euro

#### Berechnung Oktober 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	52.904,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		572,76

<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		100,10
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.056,90
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		463,87
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		83,32
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		12.890,00
Bemessungsgrundlage		37.737,05

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 37.737,05 Euro x 40% = 15.094,82 Euro

#### Berechnung November 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	74.952,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.622,64
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		527,17
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		6.195,83
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		2.787,89
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		91,43
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		14.846,00
Bemessungsgrundlage		48.881,04

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 48.881,04 Euro x 40% = 19.552,41 Euro

#### Berechnung Dezember 2014

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	53.762,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.238,91
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		221,52
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.314,48
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		699,97
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		170,34

Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		28.853,00
Bemessungsgrundlage		20.263,78

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 20.263,78 Euro x 40% = 8.105,51 Euro

### Berechnung Jänner 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	66.204,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.225,11
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		232,07
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.358,93
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.061,81
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		62,47
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.061,00
Bemessungsgrundlage		50.202,61

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 50.202,61 Euro x 40% = 20.081,04 Euro

### Berechnung Februar 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	52.976,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.093,27
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		119,59
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.162,41
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		753,54
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		53,74
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		10.515,00
Bemessungsgrundlage		39.278,45

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 39.278,45 Euro x 40% = 15.711,38 Euro

### Berechnung März 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	91,605,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		2.193,96

<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		165,43
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.476,57
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.168,76
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		278,55
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		24.624,00
Bemessungsgrundlage		61.697,73

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 61.697,73 Euro x 40% = 24.679,09 Euro

### Berechnung April 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	84.028,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.760,91
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		362,95
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		3.849,05
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		1.537,94
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		62,39
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		24.312,00
Bemessungsgrundlage		52.142,76

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 52.142,76 Euro x 40% = 20.857,10 Euro

### Berechnung Mai 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	77.807,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.965,03
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		217,40
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		2.232,60
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		713,59
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		590,77

Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		14.118,00
Bemessungsgrundlage		57.969,61

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 57.969,61 Euro x 40% = 23.187,84 Euro

### Berechnung Juni 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	63.501,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.852,12
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		120,55
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.150,45
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		255,05
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		65,50
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		18.675,00
Bemessungsgrundlage		41.382,33

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 41.382,33 Euro x 40% = 16.552,93 Euro

### Berechnung Juli 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	49.252,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.880,42
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		133,67
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.336,33
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		350,96
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		105,24
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		11.105,00
Bemessungsgrundlage		34.340,38

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 34.340,38 Euro x 40% = 13.736,15 Euro

### Berechnung August 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	52.477,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.430,91

<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		130,00
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.422,00
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		452,86
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		99,01
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		12.635,00
Bemessungsgrundlage		36.307,22

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 36.307,22 Euro x 40% = 14.522,88 Euro

### Berechnung September 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	73.676,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		3.737,97
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		159,95
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		1.690,05
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		624,55
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		488,67
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		18.713,00
Bemessungsgrundlage		48.261,81

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 48.261,81 Euro x 40% = 19.304,72 Euro

### Berechnung Oktober 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	70.375,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		1.739,77
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		88,30
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		911,70
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		364,67
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		43,77

Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		24.821,00
Bemessungsgrundlage		42.405,79

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 42.405,79 Euro x 40% = 16.962,31 Euro

### Berechnung November 2015

Bemessungsgrundlage laut Selbstberechnung	Euro	90.690,00
Add-Ons für Pokerturniere lt. Tabelle zu Punkt 4.1.		5.097,04
<b>FPP-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2.</b>		
Minderung um Administration Fees lt. Pkt. 4.2.i)		593,09
v. Ges. finanz. Preispools lt. Pkt. 4.2.ii)		7.244,91
<b>Preispools Turniere freie Teiln. lt. Tabelle zu Pkt. 4.3.</b>		
Freeroll-Turniere lt. Pkt. 4.3.i)		2.833,01
FPP Turniere lt. Pkt. 4.3.ii)		657,13
Zusätzl. ausbez. Bargeldgewinne lt. Tabelle Pkt. 4.4.4.		28.652,00
Bemessungsgrundlage		45.612,82

Bemessungsgrundlage gem. § 57 Abs. 2 GSpG 45.612,82 Euro x 40% = 18.245,12 Euro

### 9. Zulässigkeit einer Revision

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

Soweit Fragen der Unionsrechtskonformität der Besteuerung von Online-Glücksspielen angesprochen sind, wird eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof für zulässig erachtet, zumal zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 57 Abs. 2 GSpG noch keine dezidierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Durch die zur vergleichbaren Bestimmung des § 33 TP 17 GebG ergangene Judikatur ist zwar erklärt, dass sowohl die inländische Wohnsitzadresse als auch die inländische IP-Adresse Indizien für die "Teilnahme vom Inland" darstellen. Nicht erklärt ist, ob sich die Abgabenbehörde bei der Festsetzung der Glücksspielabgabe auch auf nur eines der genannten Indizien stützen darf.

Weiters ist bisher nicht erklärt, ob "Boni" bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen iSd § 57 Abs. 5 GSpG zu berücksichtigen sind.

Wien, am 28. August 2018