

Steuerreform 2015/2016

GrESt neu, Teil 1: BMG und Steuersatz

Ertragsteuern

Einkünfte aus VuV:  
periodenübergreifende Verlustverwertung

Lohnsteuer & Sozialversicherung

DB-Pflicht bei wesentlich beteiligten G-Gf

Betriebsprüfung in der Praxis

Darlehen oder verdeckte Einlage?

§ 33 TP 17  
GebG;  
§ 57 GSpG

Glücksspiel;  
Indizienbeweis;  
Schätzung

## Teilnahme an Wetten und Spielen vom Inland aus

*Eine Wette gilt gem § 33 TP 17 Abs 2 GebG auch dann als im Inland abgeschlossen und unterliegt damit der Rechtsgeschäftsgebühr, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Auch Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen gem § 57 Abs 2 GSpG einer Glücksspielabgabe. Entsprechend einem Erkenntnis des VwGH<sup>1)</sup> kann die Antwort auf die Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, nicht geschätzt werden, sondern muss sich aus dem Ergebnis des mittels Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalts anhand von Indizien ergeben. Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, ob ein solcher Indizienbeweis zu einem konsistenten Ergebnis führen kann.*

---

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER /

---

HARALD MOSHAMMER / MICHAEL TUMPEL

### A. Teilnahme vom Inland aus (§ 33 TP 17 Abs 2 GebG und § 57 GSpG)

Eine Wette gilt gem § 33 TP 17 Abs 2 GebG auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Für Ausspielungen elektronischer Lotte-

---

Assoz. Univ.-Prof. Dr. *Dietmar Aigner*, Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre JKU Linz; Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik JKU Linz; Dr. *Harald Moshammer*, P LL.M. (JKU), LL.M. (WU), Tissot Steuerberatungs GmbH, und Univ.-Prof. Dr. *Michael Tumpel*, Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre JKU Linz.

1) VwGH 20. 11. 2014, 2013/16/0085.

rien (zB „Online-Glücksspiel“), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, beträgt die Glücksspielabgabe gem § 57 Abs 2 GSpG 40% der Jahresbruttospielerinnahmen. Die Anknüpfung an Inlandsverhältnisse ist damit im Gebühren- und Glücksspielrecht ident geregelt. Die ErläutRV zur GSpG-Novelle 2008,<sup>2)</sup> durch welche diese Regelungen eingeführt wurden, führen dazu lediglich aus: „Eine Gebührenpflicht soll immer dann anfallen, wenn die Teilnahme an der Wette vom Inland aus erfolgt. Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschluss im Ausland sind somit nicht mehr möglich.“ Werden Wetten im Ausland abgeschlossen, fehlte vor Inkrafttreten der GSpG-Novelle 2008 der vom Gesetz geforderte Inlandsbezug, sodass auf diese Weise die Besteuerung umgangen werden konnte.<sup>3)</sup> Solche Umgehungsmöglichkeiten wollte der Gesetzgeber der GSpG-Novelle 2008 ausschalten, indem nunmehr eine Wette auch dann als im Inland abgeschlossen gilt, wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Allerdings erweist sich die Auslegung und Anwendung der Bestimmung als schwierig und hat bereits mehrere Gerichte beschäftigt, ohne dass bisher ein befriedigendes Ergebnis erzielt hätte werden können.

## B. Anknüpfung an einen geografisch festlegbaren Ort

Nach wohl zutreffender Auffassung des UFS<sup>4)</sup> lässt die Wortfolge „Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus“ darauf schließen, dass der Gesetzgeber des GebG damit einen Anknüpfungspunkt an das Inland in einem geografisch festlegbaren Ort im Sinn hatte. Es soll damit bspw eine im Ausland zustande gekommene Wette zu einer im Inland abgeschlossenen gemacht werden, wenn der Wettteilnehmer, der den Wettvertrag abschließt, sich im Inland vor dem (Smartphone-)Bildschirm befindet. Schließt der Wettteilnehmer hingegen den Wettvertrag mit einem im Ausland ansässigen Anbieter, etwa anlässlich seines Urlaubsaufenthalts, im Ausland ab, befindet sich der Wettteilnehmer nicht im Inland vor dem Computer bzw Smartphone, sondern eben im Ausland, sodass diesfalls keine Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Dreh- und Angelpunkt ist der tatsächliche (geografische) Inlandsaufenthalt des Wettteilnehmers im Zeitpunkt des Abschlusses der Wette.<sup>5)</sup>

In § 33 TP 17 Abs 2 GebG fehlt ein Hinweis darauf, dass ein personeller Inlandsbezug die Wettgebühr auslösen könne. Somit knüpft § 33 TP 17 Abs 2 GebG weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, weshalb die Angabe des Wohnortes keinen tauglichen Anknüpfungspunkt dafür bilden kann, ob die Teilnahme an der Wette vom Inland oder vom Ausland aus erfolgt.<sup>6)</sup> Auf den Ort der Registrierung des Users, der als Wettteilnehmer Vertragspartner des Wettanbieters wird, kommt es daher nicht an.

## C. Feststellung des Ortes der Teilnahme

Ausgehend davon, dass es für die „Teilnahme vom Inland aus“ darauf ankommt, dass sich der Wettteilnehmer

im Zeitpunkt des Abschlusses des Online-Wettvertrags im Inland als geografischem Ort befindet, stellt sich zwangsläufig die Frage, wie dies für den Wettanbieter, der Schuldner der Wettgebühr ist und diese selbst zu bemessen hat, festzustellen ist. Eine zweifelsfreie Feststellung des geografischen Ortes des Wettteilnehmers im Zeitpunkt des Wettabschlusses durch den Wettanbieter würde voraussetzen, dass durch eine geeignete Methode der physische Aufenthalt des Wettteilnehmers bewiesen werden kann.

Denkbar wären verschiedene Varianten zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Wettteilnehmers im Zeitpunkt des Abschlusses der Internetwette. Der Wettanbieter erhält bei Abschluss eine Adresse des Internet-Protokolls (IP-Adresse), welcher ein Ort mittels Geolocation via IP-Nummer zugeordnet werden kann. Dieser Ort muss aber nicht in allen Fällen der Ort sein, an dem sich der Wettteilnehmer als Sender tatsächlich aufhält.<sup>7)</sup> Allerdings könnte der tatsächliche Aufenthaltsort im Zeitpunkt des Abschlusses des Wettvertrags vom Wettteilnehmer abgefragt werden, ohne dass es aber realistischerweise (falls keine Überwachung vor Ort durch Personal oder Video durchgeführt wird) möglich wäre, den Wahrheitsgehalt dieser Aussage zweifelsfrei überprüfen zu können. Der UFS<sup>8)</sup> räumte in seiner Berufungsentscheidung deshalb zwar ein, dass der Wettteilnehmer einer Internetwette nicht exakt lokalisiert werden kann. Die Abgabenbehörden könnten aber die Bemessungsgrundlage der Wettgebühren im Schätzungswege nach dem Verhältnis der statistisch festgestellten Auslandsaufenthalte von Inländern zu den Inlandsaufenthalten von Ausländern feststellen. Gleiches hat der UFS später für die Frage der Teilnahme an Spielen gem § 57 Abs 2 GSpG festgestellt.<sup>9)</sup>

## D. Keine Schätzung des Ortes der Teilnahme

Im Anschluss an *Fellner*<sup>10)</sup> sah der VwGH die Antwort auf die Frage, ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs 2 GebG) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, sich aus dem Ergebnis des mittels Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalts ergebend, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich

2) ErläutRV 658 BlgNR 24. GP 10.

3) In diesem Zusammenhang sei angeführt, dass einige Wettanbieter die Abgabe anfänglich bezahlt haben und es erst aufgrund einer Auskunft des BMF zu der Nicht-Vergebührung von Vertragsabschlüssen im Ausland gekommen ist; dies wird jedoch nunmehr als Umgehung gewertet.

4) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

5) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

6) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

7) Siehe dazu etwa MaxMind – GeoIP2 City Accuracy (www.maxmind.com) mit entsprechenden Abfragemöglichkeiten zu unterschiedlichen Regionen.

8) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

9) UFS Wien 20. 11. 2013, RV/2388-W/13.

10) *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren I<sup>10</sup> § 33 TP 17 GebG Rz 7.

ist.<sup>11)</sup> Das BFG müsse daher als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs 1 iVm § 167 Abs 2 BAO) feststellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Bei dieser Sachverhaltsfeststellung seien 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.<sup>12)</sup> Auch der Indizienbeweis könne nach Auffassung des VwGH<sup>13)</sup> vollen Beweis verschaffen. Einem solchen Indiz könne für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete, diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.<sup>14)</sup>

### E. Unmöglichkeit eines konsistenten Beweises des Ortes der Teilnahme durch den Anbieter anhand von Indizien

Anders als der UFS<sup>15)</sup> qualifiziert der VwGH somit offenbar die inländische Wohnanschrift des Wettteilnehmers als ein Indiz für die Teilnahme aus dem Inland. Dies obwohl gem § 33 TP 17 Abs 2 GebG für die Gebührenpflicht gerade nicht auf die Wohnanschrift des Wettteilnehmers abzustellen ist. Als Indiz für die Teilnahme aus dem Inland kann zwar die Wohnanschrift durchaus dienen, da anzunehmen ist, dass eine große Anzahl von Wettteilnehmern „von zu Hause“ aus teilnehmen. Doch werden Wetten im Internet in den letzten Jahren vermehrt mobil (via Smartphone oder Tablet) abgegeben, sodass es zunehmend wahrscheinlich ist, dass der Wettteilnehmer unterwegs ist. Als Beispiel hierfür können etwa sportliche Großereignisse – wie ein Europacup-Spiel – genannt werden, bei denen die jeweiligen Wettanbieter nicht feststellen können, ob die Wetten vor Ort von Live-Besuchern in einem ausländischen Stadion abgeschlossen werden oder die Teilnahme vom Wohnsitz vor dem Fernseher erfolgt. Eine große Anzahl der Wettteilnehmer wird überwiegend in jenem Land unterwegs sein, in dem sich ihr Wohnsitz befindet. Das Ausmaß lässt sich jedoch allenfalls durch Umfrage statistisch schätzen oder im Einzelfall erfragen, aber jedenfalls nicht für den Einzelfall zweifelsfrei feststellen. Somit bliebe auch nur wieder die Schätzung der Tatbestandsverwirklichung, die der VwGH allerdings als unzulässig erkannt hat.

Bezüglich des zweiten vom VwGH angeführten Indizes für die Teilnahme vom Inland aus hat bereits der UFS<sup>16)</sup> festgestellt, dass ein Wettvertragsteilnehmer „mit Hilfe der Computertechnik nicht mit 100%iger Sicherheit geographisch lokalisiert und die IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geografischen Ort zugeordnet werden“ kann. Zudem dürfen aus Gründen des Datenschutzes derzeit IP-Adressen nicht gespeichert werden,<sup>17)</sup> sodass abgabenrechtliche Aufzeichnungspflichten (bei Anknüpfung der Beweiswürdigung an die IP-Adressen) und das datenschutzrechtliche Verbot der Speicherung und Verarbeitung von Daten zumindest in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen. Zudem ist,

wenn die Daten nicht aufbewahrt werden dürften, eine nachträgliche Überprüfung durch die Abgabenbehörden nicht möglich.

Abgesehen davon, dass beide Merkmale für sich gesehen ein hohes Maß an Unsicherheit dahingehend beinhalten, ob diese tatsächlich indiziell für die Teilnahme an einer Wette oder einem Spiel vom Inland aus sein können, ergibt sich durch die Zusammenschau beider Merkmale in vielen Fällen kein besseres Ergebnis für das Erkennen der Tatbestandsverwirklichung, sondern vielmehr größere Unsicherheit aufgrund der Widersprüchlichkeit der vorliegenden Indizien. Bspw kann ein Wettteilnehmer mit inländischer Wohnanschrift vom Ausland (zB wegen eines Urlaubsaufenthalts) aus teilnehmen, was sich in der Geolocation via IP-Adresse zutreffend widerspiegeln könnte oder umgekehrt ein Ausländer sich im Inland aufhalten.<sup>18)</sup> Welches Indiz sollte in diesen Fällen dann den Ausschlag für die Zuordnung zum In- oder Ausland geben?

Selbst wenn beide Merkmale auf das Inland hindeuten, zeigen Untersuchungen<sup>19)</sup> auf, dass in bis zu 53% der Fälle Fehler bei der Länderzuordnung durch Geolocation via IP-Adresse auftreten. Es gilt zu bedenken, dass viele Kunden ihre Wetten und Spiele mit einem mobilen Gerät platzieren, bei denen sich die IP-Adresse auf den Provider bezieht; der tatsächliche Aufenthaltsort des Kunden kann von der Lage des Einwahlknotens des Providers jedoch enorm abweichen. Zudem wird die Feststellung des tatsächlichen Aufenthaltsortes des Wettteilnehmers dadurch erschwert, dass über Proxy-Server oder VPN-Netzwerke die Kommunikation abgewickelt wird, deren IP-Adresse durchgereicht wird und deren Geolocation völlig von jener des Users abweichen kann.<sup>20)</sup> Dies stellt sich insbesondere deswegen als problematisch dar, da im Wettgewerbe (bzw „Online-Glücksspiel“) üblicherweise rd 5% der Kunden rd 80% der abgabenrechtlichen Bemessungsgrundlage verantworten. Anders ausgedrückt könnte daher ein – auf der Geolocation via IP-Adresse basierender – Fehler bei einigen wenigen Kunden zu einer enormen Verzerrung der tatsächlichen inländischen Abgabenbemessungsgrundlage führen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass anhand der vom VwGH angeführten Merkmale der

11) VwGH 20. 11. 2014, 2013/16/0085.

12) VwGH 20. 11. 2014, 2013/16/0085.

13) VwGH 21. 2. 2013, 2009/13/0258.

14) VwGH 20. 11. 2014, 2013/16/0085.

15) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

16) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

17) OGH 14. 7. 2009, 4 Ob 41/09 x, iVm der Datenschutz-RL 2002/58/EG über die Verarbeitung personenbezogener Daten und den Schutz der Privatsphäre in der elektronischen Kommunikation.

18) In diesem Zusammenhang ist auch auf ausländische Kunden ausländischer Wettanbieter zu verweisen, die sich zB zwecks Urlaub oder Dienstreise im Zeitpunkt eines Wettabschlusses im Inland aufhalten. Zumal diese Anbieter mit den abgaberechtlichen Pflichten nicht vertraut sein können, wird es diesfalls zu Wettbewerbsverzerrungen kommen.

19) Siehe dazu etwa MaxMind – GeoIP2 City Accuracy (www.maxmind.com).

20) Erfahrungen zeigen, dass sich 35% der Kunden aktiv einer IP-Geolocation entziehen.

Wohnanschrift und der IP-Adresse auch im Rahmen des Indizienbeweises jedenfalls für den tatbestandsbegründenden Einzelfall nicht auf geeignete Weise widerspruchsfrei die Teilnahme an der Wette oder dem Spiel vom Inland aus festgestellt werden kann.

## F. Anforderungen an den Indizienbeweis

Zu den Anforderungen an den Indizienbeweis führt der VwGH in ständiger Rechtsprechung an, dass „auch der Indizienbeweis Vollbeweis ist, indem er, aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen, mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht.“<sup>21)</sup> In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass zwar „Hilfstatsachen“ (IP-Adresse/Wohnanschrift) iS der VwGH-Judikatur identifiziert werden können; fraglich ist jedoch, ob dem Grunde nach geeignete „Erfahrungssätze und logische Operationen“ vorliegen, mit deren Hilfe der vom VwGH vorgesehene Größenschluss auf die rechtserhebliche Haupttatsache vollzogen werden kann. Wenn nämlich als „Erfahrungssatz“ nur jene allgemeine Hypothese dienen soll, dass Wohnanschrift bzw IP-Adresse üblicherweise den geforderten Inlandsbezug vermitteln, ist diese Annahme als für die geforderten Zwecke untauglich zu qualifizieren; wurde doch bereits oben angeführt, dass Untersuchungen zufolge in bis zu 53% der Fälle Fehler bei der Länderzuordnung durch Geolocation via IP-Adresse auftreten<sup>22)</sup> bzw Wetten im Internet in den letzten Jahren vermehrt mobil über Smartphones oder Tablets – und somit unabhängig von einem stationär am Wohnsitz befindlichen Computer – abgegeben werden. Soll daher nach Maßgabe von IP-Adressen bzw Wohnanschriften darauf geschlossen werden, dass sich ein Wettteilnehmer im Zeitpunkt des Abschlusses der Wette im (geografischen) Inland befunden hat, so wird dieser Schluss wohl oftmals ein Trugschluss sein. In diesem Zusammenhang bestätigt sich daher auch die Rechtsansicht des UFS,<sup>23)</sup> der bereits festgehalten hat, dass der Wettteilnehmer einer Internetwette nicht exakt lokalisiert werden kann. Besonders problematisch erscheint dabei, dass bei Wetten und Spielen im Internet üblicherweise – wie oben dargestellt – eine sehr kleine Gruppe von Kunden die weitaus überwiegenden Wetteinsätze tätigt. Somit könnte ein Fehler in der Geolocation zu weitreichenden Unrichtigkeiten bei der Zuordnung der Abgabebemessungsgrundlage auf das Inland bzw auf das Ausland führen.

Darüber hinaus zeigt sich, dass – soweit ersichtlich – jenen Fällen, in denen der VwGH bislang den Indizienbeweis in Steuersachen als Vollbeweis zugelassen hat, konkrete Ermittlungshandlungen vorausgegangen sind. So wurde etwa

- erst aus den Tatsachenfeststellungen im Rahmen einer Hausdurchsuchung bei Brauereien letztendlich auf steuerlich nicht erfasste Umsätze bei deren Abnehmern geschlossen<sup>24)</sup> oder
- aufgrund von Tatsachenverkettungen, die im Wege einer Außenprüfung festgestellt wurden, eine Scheinrechnung als solche identifiziert.<sup>25)</sup>

Gerade dies liegt bei Wetten und Spielen jedoch nicht vor, basieren doch die gegenständlich maßgeblichen Indizien nicht auf konkreten Ermittlungen, sondern vielmehr auf der allgemeinen Hypothese, dass Wohnanschrift bzw IP-Adresse üblicherweise den geforderten Inlandsbezug vermitteln. Zusammenfassend erscheint daher das pauschale Anknüpfen an Wohnanschrift bzw IP-Adresse zur Bestimmung des geografischen Aufenthaltsortes eines Wettteilnehmers im Zeitpunkt des Wettabschlusses mit der bisherigen Rechtsprechung des VwGH in Bezug auf die Anforderungen an einen Indizienbeweis als untauglich.

## G. Verfassungsrechtliche Implikationen

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich sowohl im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot (Art 18 B-VG)<sup>26)</sup> als auch im Hinblick auf den Gleichheitssatz (Art 7 B-VG), wenn selbst der Indizienbeweis untauglich ist. Das Tatbestandsmerkmal der „Teilnahme vom Inland aus“ ist damit einer gleichmäßigen Anwendung nicht zugänglich.<sup>27)</sup> Zudem ist es offensichtlich technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, ob ein registrierter User an einer Wette vom Inland aus oder vom Ausland aus teilnimmt, weshalb – wie schon *Fellner* ausführt – Bedenken im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot bestehen (Art 18 B-VG),<sup>28)</sup> da insb bei Normen des Steuerrechts die rechtsstaatliche Verpflichtung des Gesetzgebers besteht, die Steuertatbestände in einer solchen Weise zu umschreiben, dass sie einer gleichmäßigen Anwendung zugänglich sind.<sup>29)</sup> Obwohl der VfGH

21) ZB VwGH 21. 2. 2013, 2009/13/0258; 17. 11. 2010, 2007/13/0078; 26. 7. 2006, 2001/14/0174.

22) Darüber hinaus ist zu bedenken, dass bei Wetten, die über Mobiltelefone abgegeben werden, üblicherweise nur die IP-Adresse des Providers angezeigt wird.

23) UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12.

24) VwGH 17. 11. 2010, 2007/13/0078; 28. 10. 2009, 2005/15/0022; 27. 3. 2008, 2006/13/0109; 26. 7. 2006, 2001/14/0174. Im Rahmen dieser Erkenntnisse ging es um die Schätzung gem § 184 BAO bei Gastwirten, die nicht bestritten, dass es systematische „Graulieferungen“ ihrer Bierlieferantin gegeben hat. Als „Graulieferung“ werden Lieferungen an Gastwirte bezeichnet, die (neben Warenlieferungen mit Rechnungsausstellung) als sog „Letztverbraucherlieferungen“ ausgeführt werden und in der Buchhaltung der Gastwirte nicht erfasst werden. Nach der Rechtsprechung des VwGH konnte in diesen Fällen den Finanzbehörden nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie zwischen den (festgestellten) „Graulieferungen“ der Brauereien und den „Schwarzumsätzen“ der Gastwirte eine Verbindung hergestellt haben. Dafür bedurfte es keines unmittelbaren Nachweises konkreter „Graulieferungen“ an sie.

25) VwGH 21. 2. 2013, 2009/13/0258, zu einer Vermittlungsprovision für eine Liegenschaft.

26) Siehe *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? SWK 2012, 686 (686 ff); *Fellner*, GebG § 33 TP 17 (17. Lfg, August 2013) Rz 7.

27) Siehe *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet, SWK 2013, 1151 (1151 ff); *Fellner*, GebG § 33 TP 17 (17. Lfg, August 2013) Rz 7.

28) Siehe *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet verfassungswidrig? SWK 2012, 686 (686 ff); *Fellner*, GebG § 33 TP 17 (17. Lfg, August 2013) Rz 7.

29) *Fellner*, Besteuerung von Sportwetten im Internet, SWK 2013, 1151 (1151 ff).

diese Bedenken bislang ohne nähere Prüfung nicht geteilt hat,<sup>30)</sup> wäre eine umfassende Auseinandersetzung des Gerichtshofs mit diesen Fragestellungen schon deshalb wünschenswert, weil die Frage, ob der steuerauslösende Tatbestand erfüllt wurde, in diesen Konstellationen weder vom – selbstbemessungsverpflichteten – Steuerpflichtigen noch von der Finanzverwaltung zweifelsfrei bejaht oder verneint werden kann. Auch die vom UFS mehrfach angedachte Lösung, die Aus-

30) Siehe die kurzen Ablehnungsbeschlüsse VfGH 21. 11. 2013, B 617/2013, B 1116/2013 (zu § 57 Abs 2 GSpG, im Gefolge zu UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1194-W/12, und UFS Wien 26. 8. 2013, RV/1509-W/13, nachfolgend eingestellt durch VwGH 26. 2. 2015, 2015/16/0003, bzw VwGH 26. 2. 2015, 2015/16/0004), VfGH 21. 11. 2013, B 618/2013 (zu § 33 TP 17 Abs 2 GebG, im Gefolge zu UFS Wien 5. 4. 2013, RV/1071-W/12, nachfolgend eingestellt durch VwGH 28. 2. 2014, Ro 2014/16/0005) sowie VfGH 20. 2. 2014, B 49/2014 (zu § 57 Abs 2 GSpG, im Gefolge zu UFS Wien 20. 11. 2013, RV/2388-W/13, nachfolgend eingestellt durch VwGH 26. 2. 2015, 2013/17/0917); ähnlich auch VfGH 13. 3. 2013, B 200/13 (im Gefolge zu UFS Wien 28. 12. 2012, RV/3510-W/11, nachfolgend Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit durch VwGH 20. 11. 2014, 2013/16/0085).

kunft des Spielers als Anknüpfungspunkt heranzuziehen, könnte Sachlichkeitsbedenken im Hinblick darauf hervorrufen, das Entstehen einer Abgabepflicht von einer vom Abgabepflichtigen (und auch sonst) nicht überprüfbaren Auskunft und damit vom Belieben einer dritten Person abhängig zu machen.<sup>31)</sup> Dies birgt nämlich auch das faktische Problem, dass Spieler bewusst Falschangaben tätigen könnten, wenn sie feststellen, dass sich – bei korrekter Auskunft – aufgrund der inländischen Abgabenbelastung ungünstigere Spiel-/Wettquoten für sie ergeben würden. Mangels Überprüfbarkeit seitens des Anbieters könnte dem auch nicht entgegengewirkt werden.

31) Siehe in diese Richtung VfSlg 10.620/1985 (Gleichheitswidrigkeit der Abhängigkeit des Wegfalls bzw des Eintritts einer umsatzsteuerlichen Begünstigung wesentlich von rein manipulativen Umständen, wie zB Erlassung eines Einheitswertbescheids); VfSlg 16.490/2002 (Verstoß einer Bestimmung über die Unzulässigkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach Ablauf eines Jahres der versäumten Frist – selbst bei fristgerecht gestelltem Antrag – gegen den Gleichheitsgrundsatz).

## SCHLUSSSTRICH

*Für die Ermittlung der Teilnahme an einer Wette oder einer Ausspielung aus dem Inland erscheint bei Nutzung eines Angebots aus dem Internet das pauschale Anknüpfen an Wohnanschrift bzw IP-Adresse zur Bestimmung des geografischen Aufenthaltsortes eines Wettteilnehmers im Zeitpunkt des Wettabschlusses mit der bis-*

*herigen Rechtsprechung des VwGH in Bezug auf die Anforderungen an einen Indizienbeweis als untauglich. Wegen der Untauglichkeit selbst des Indizienbeweises anhand der vom VwGH vorgegebenen Kriterien bestehen bezüglich des Tatbestandsmerkmals der Teilnahme aus dem Inland verfassungsrechtliche Bedenken.*