

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, Burgring 22, 8010 Graz gegen die Bescheide gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.05.2012 betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum jänner 2011 bis März 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführerin / Bf. genannt) betreibt in X und in Y je einen Pokersalon, in denen nach Wahrnehmung der Finanzbehörde interessierten Personen die Möglichkeit zur Teilnahme an Kartenspielen, und zwar von Poker-Cashgame, Pokerturnieren und Surrender angeboten wird. Die Beschwerdeführerin erstattete die Abgabemeldungen gemäß § 57 GSpG für die Monate Jänner 2011 bis März 2012 mit dem Formular GSp 50 (Abrechnung über Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 3 GSpG) und teilte dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz Finanzamt genannt) mit, dass für die Umsatz- bzw. Gewinnermittlung des Unternehmens die Einsätze der Spieler, die gemäß § 57 Abs. 1 GSpG die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe darstellen, nicht relevant seien, und deshalb wegen wirtschaftlicher Unzumutbarkeit keine diesbezüglichen Grund- und Hilfsaufzeichnungen vorgesehen seien. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe könne auf Grund von bestehenden Erfahrungswerten geschätzt werden: das Tischgeld (Collection) betrage auf Grund eigener Erfahrungswerte 3,17% des Einsatzes der Spieler. Mit dieser Regel sei die Bemessungsgrundlage errechnet worden. Die Beschwerdeführerin weist auch darauf hin, dass auf Grund der geltenden Übergangsbestimmung der Glücksspielgesetznovelle 2008 § 57 GSpG idgF nicht

anwendbar sei und daher der Antrag gestellt wird, die Abgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

In den Abgabemeldungen der Beschwerdeführerin wurden für den hier zu beurteilenden Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012 für die Berechnung der Glücksspielabgabe folgende Zahlen bekannt gegeben (Steuersatz 16% nach § 57 Abs. 1 GSpG):

Zeitraum		Bemessungs-grundlage (€)	Abgabe (€)	Summe (€)
Jänner 2011	Pokerturniere	67.475,00	10.796,00	
	Poker „Cashgames“	1.665.011,64	266.401,86	277.197,64
Februar 2011	Pokerturniere	62.105,00	9.936,80	
	Poker „Cashgames“	1.873.924,88	299.827,98	309.764,78
März 2011	Pokerturniere	55.220	8.835,20	
	Poker „Cashgames“	2.427.581,25	388.413,00	397.248,20
April 2011	Pokerturniere	65.780,00	10.524,80	
	Poker „Cashgames“	1.617.764,49	258.842,32	269.367,12
Mai 2011	Pokerturniere	59.810,00	9.569,60	
	Poker „Cashgames“	2.653.343,85	430.597,83	440.167,43
Juni 2011	Pokerturniere	63.335,00	10.133,60	
	Poker „Cashgames“	1.038.285,71	166.125,71	176.259,31
Juli 2011	Pokerturniere	52.055,00	8.328,80	
	Poker „Cashgames“	1.449.926,28	231.988,21	240.317,01
August 2011	Pokerturniere	56.870,00	9.099,20	
	Poker „Cashgames“	1.181.835,65	189.093,70	198.192,90
September 2011	Pokerturniere	56.380,00	9.020,80	
	Poker „Cashgames“	1.561.762,22	249.881,95	258.902,75
Oktober 2011	Pokerturniere	63.475,00	10.156,00	
	Poker „Cashgames“	2.278.556,85	364.569,10	374.725,10
November 2011	Pokerturniere	59.765,00	9.562,40	
	Poker „Cashgames“	1.839.602,68	294.336,43	303.898,83
Dezember 2011	Pokerturniere	69.145,00	11.063,20	
	Poker „Cashgames“	1.807.270,47	289.163,27	300.226,47

Jänner 2012	Pokerturniere	67.094,00	10.735,04	
	Poker „Cashgames“	2.271.392,01	363.422,72	374.157,76
Februar 2012	Pokerturniere	50.640,00	8.102,40	
	Poker „Cashgames“	1.540.522,42	246.483,59	254.585,99
März 2012	Pokerturniere	66.390,00	10.622,40	
	Poker „Cashgames“	1.512.061,81	241.929,89	252.552,29

Ergänzend zum Vorbringen in den Abgabemeldungen für die Monate Jänner 2011 bis Jänner 2012 wurde von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Abgabemeldungen für die Monate Februar 2012 und März 2012 dem Finanzamt weiters mitgeteilt, dass sie ein Gewerbebetrieb mit zwei Betriebsstätten in Österreich sei und eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter habe. In den Räumlichkeiten der Bf. könnten Besucher Karten spielen (überwiegend Poker) und gleichzeitig Speisen und Getränke konsumieren. Die Bf. stelle dazu im Rahmen der Gewerbeberechtigung gegen angemessenes Entgelt (das sogenannte „Tischgeld“) räumlich gebundene Sachleistungen sowie personelle Dienstleistungen zur Verfügung. Bei den Besuchern könne es sich um einzelne Personen, aber auch um Spielergemeinschaften in Form von Clubs und Vereinen handeln. Die Bf. sei selbst nicht an diesen Spielen beteiligt, habe nie Gewahrsam am Pot und trete auch nicht als Bankhalter auf, sie sei nicht finanziell am Kartenspiel der Spielgruppen beteiligt und habe auch keinen Anteil am Spielgewinn oder den Einsätzen. Die Bf. beziehe ihren Umsatz zu einem überwiegenden Teil aus ihrem Speisen- und Getränkeangebot und nur zu einem kleinen Teil aus der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Sachmitteln und Dienstleistungen, aber in keinem Fall aus den Spielumsätzen oder den Einsätzen. Das bedeute auch, dass die geschätzte Abgabenschuld – abgeleitet von den Einsätzen – ein Vielfaches des tatsächlich erzielten Umsatzes und daher – zusätzlich zu den ohnedies bereits zu entrichtenden Abgaben – für die Beschwerdeführerin letztendlich wirtschaftlich ruinös sei.

Daher falle die Bf. aus folgenden Gründen nicht unter die Abgabepflicht gemäß §§ 57 ff GSpG:

- Die Bf. sei gemäß § 60 Abs. 24 GSpG vom Glücksspielgesetz ausgenommen, denn die Übergangsregelung des § 60 Abs. 24 GSpG besage, dass § 2 GSpG dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel nicht entgegenstehe, sofern der Betrieb bereits auf Grund der Rechtslage zum 1.1.2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15.3.2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt sei, was für die Bf. zutrefte. Diese Regelung sei so zu verstehen, dass die Bf. jedenfalls bis zum 31.12.2012 bzw. bis zum eventuellen Erhalt einer Pokerlizenz nach § 22 GSpG gänzlich vom Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes ausgenommen sei, dies schließe auch die Bestimmungen der §§ 57 ff GSpG mit ein. Durch die Verpflichtung zur Leistung der Glücksspielabgaben würde die Bf. wirtschaftlich vernichtet, weswegen die Übergangsbestimmung verfassungskonform auszulegen sei.

- Die Bf. sei kein glücksspielrechtlicher Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, daher liege keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vor. Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG knüpfe ausdrücklich an "Ausspielungen" an, nur das unternehmerische Glücksspielangebot unterliege dieser Abgabe. Der Begriff des glücksspielrechtlichen Unternehmers sei in § 2 Abs. 2 GSpG als eine Person definiert, die selbständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Da die Bf. ihre Einnahmen primär aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, nicht aber aus der Durchführung von Glücksspielen erziele, erfülle sie nicht den Unternehmerbegriff, weswegen auch die §§ 57 ff GSpG nicht zum Tragen kommen würden.
- Die Bf. sei kein Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG, da es aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen nicht an einem "Berechtigungsverhältnis" iSd § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG mangle. § 59 Abs. 2 GSpG nenne als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG), den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG), den Vertragspartner des Spielteilnehmers, den Veranstalter einer Ausspielung sowie den Vermittler, welche letztere drei als jene Fälle zusammengefasst seien, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle. In dieser Aufzählung fehle jedoch die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben würden. Die Bf. habe weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG oder sei sie Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG noch falle sie unter die Tatbestände "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses", da sie aufrechte Gewerbeberechtigungen halte. Die Bf. sei kein Veranstalter, da sie kein Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG sei, sie sei auch kein Vermittler, da sie nie Spieleinsätze oder Gewinne annehme oder weiterleite, denn dieser Ablauf finde unter den Spielern selbst statt. Die Bf. werde zwar Vertragspartner der Spielteilnehmer, jedoch in Bezug auf Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Gewinn und den Einsätzen in Verbindung stünden.
- Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Einsätze. Auf Grund der Gegebenheiten bei der Bf. sei es faktisch nicht möglich, die Einsätze einzubehalten oder in irgendeiner Weise darauf zuzugreifen. Nachdem die Spieler jederzeit den Tisch verlassen könnten und ihre Jetons in Bargeld zurücktauschen könnten, sei unter den gegebenen Umständen gar nicht exakt feststellbar, in welcher Höhe Einsätze geleistet würden. Ein Durchschnittswert dieser Summe könnte höchstens geschätzt werden, was die Bf. auch sicherheitshalber getan habe. Wenn die Abgabenschuld von 254.585,99 Euro den Umsätzen aus dem Kartenspielbetrieb im Februar 2012 in Höhe von 100.585,00 Euro gegenübergestellt werde, sei evident, dass die Abgabepflicht nicht nur in einem krassen Missverhältnis zur Leistungsfähigkeit des Unternehmens stünde, sondern letztendlich wirtschaftlich ruinös sei und das weitere gewerbliche Tätigwerden unmöglich gemacht werde. Die Bf. verwies in diesem Zusammenhang auf einen Betriebsprüfungsbericht einer fremden Steuernummer betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 idF vor dem 1.1.2011. Die Einsätze der Spieler seien keine Umsätze die durch die Hände der Bf. laufen würden oder je in ihrer rechtlichen Verfügungsmacht stünden. Daher müsse die Bf. die Glücksspielabgabe aus den Umsätzen begleichen, die nicht in Zusammenhang mit

der eigentlichen Abgabenquelle und in keiner Relation zur gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage stünden. Soweit die Bf. daher der Glücksspielabgabe unterworfen würde, hege sie massive Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der betreffenden gesetzlichen Regelungen, die sie vor dem Verfassungsgerichtshof geltend machen werde. Die glücksspielabgabenrechtliche Belastung stelle keine realistisch zu bewältigende Schuld dar.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes legte die Bf. Listen betr. der Abrechnung über die Time-Collections (Tischgeld), Entry-Fees und Turnier-Preisgelder vor und teilte mit, dass die Time-Collections und die Entry-Fees elektronisch erfasst, die Time-Collections für das Kartenspiel Surrender wie für das Pokerspiel für die Zurverfügungstellung des Tisches sowie dessen Überwachung verrechnet werden würden. Weiters wurde von der Bf. eine private gutachterliche Stellungnahme von Herrn SV, allg. beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Geldspiel- und Glücksspielautomaten, Glücksspiel, Glücksspieleinrichtungen und Zubehör vom 15.2.2012 über das Kartenspiel Surrender, vorgelegt, wonach *„Surrender, eine Variante eines Kartenspieles, welches Mitte des 19. Jahrhunderts in den USA aus dem französischen „Vingt-et-un“ entstanden ist. Der Spieler versucht mit seinen Karten den Punktwert von 21 zu erreichen oder diesem möglichst nahe zu kommen. Jeder Spieler spielt allein gegen den Spieler-Geber (ein Spieler tritt als Spieler-Geber auf und spielt gegen alle anderen Spieler am Tisch), der seine Karten nach festgelegten Regeln zieht. An einem Surrender-Tisch können bis sieben Personen (Boxeninhaber) spielen, gespielt wird mit sechs Karten-Sets à 52 Karten. Nachdem die Spieler den Einsatz in die Box legen, teilt ihnen der Spieler-Geber eine Karte zu und für sich selbst legt er eine Karte offen vor sich. Bei der zweiten Ausgabe teilt ihnen der Spieler-Geber eine weitere Karte offen zu und auch der Spieler-Geber zieht eine zweite Karte, die er jedoch verdeckt neben seine offene Karte legt. Die Spieler versuchen dem Kartenwert 21 möglichst nahe zu kommen ohne ihn zu überbieten. Durch die Anforderung „Karte“ können die Spieler vom Spieler-Geber weitere Karten fordern und durch die Äußerung „stay“ auf dem Blatt stehen bleiben. Wenn alle Spieler ihr Spiel abgeschlossen haben, muss der Spieler-Geber bis 16 Punkte jeweils eine weitere Karte ziehen und ab 17 Punkte auf seinem Wert stehen bleiben. Es geht immer darum durch Verlangen und Ablehnen von zusätzlichen Karten einen höheren Punktwert als der Spieler-Geber zu erzielen, ohne die 21 zu überbieten. Haben Spieler und Spieler-Geber den gleichen Punktwert („Stand-off“) erhält der Spieler den Einsatz zurück.“* In der Folge werden die Spielregeln und die Bedeutung von „Top Ace“, „Drei Siebener“, Verdoppeln“ und „Splitten“ erklärt und weiters:

„Der Spieler hat die Möglichkeit durch die Ankündigung von „Surrender“ vorzeitig auszusteigen, wenn er zB mit zwei Karten den Wert 16 erreicht, der Spieler-Geber mit 10 aufliegt, und der Spieler meint, dass er sich mit der nächsten Karte überkaufen würde, kann er vorzeitig aussteigen und erhält den halben Einsatz zurück.

Für die Bf. liegt ein Gewerbeschein zur Abhaltung von Kartenspielen ohne Bankhalter gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994 vor. Die Bf. platziert nach der Ankündigung das Spielangebot, u.a. mit dem Spiel „Surrender“, nach der Besuchs- und Spielordnung der

Bf., alle Abfolgen sind festgeschrieben und wurden nach Augenschein des SV auch eingehalten. Die Spieler erhalten für das fixe Entgelt (Collecte) von 25 € pro 30 Minuten, welches unabhängig vom Spielgewinn oder –verlust vom Spieler-Geber eingehoben wird, die Bereitstellung der Infrastruktur, die Spielmaterialien wie Tisch, Karten und Jetons. Im Bedarfsfall werden die Spieler auch mit einer Regelerklärung durch das Personal unterstützt, ebenso können die geschulten Mitarbeiter der Bf. als Croupiers – ohne Teilnahme einer vermögensrechtlichen Gegenleistung – eingesetzt werden, erfahrungsgemäß bekleiden meist die Spieler selbst die Rolle des Croupiers, genannt Spieler-Geber.“

Anlässlich eines Nachschauauftrages gemäß § 144 BAO über den Zeitraum 1.1.2011 bis 29.2.2012 wurde mit dem Geschäftsführer der Bf. Herrn AB am 11.4.2012 eine Niederschrift aufgenommen, in der er aussagte, dass die Floormen die täglichen Boxen abrechnen würden und er die Buchhaltung mache, die Gehälter auszahle und Bank- und Behördenwege erledige. Das Spiel „Surrender“ werde nur am Standort X gespielt und an einem Tisch angeboten, der Mindesteinsatz sei bei diesem Spiel 5 €, der Höchsteinsatz 150 €, der durchschnittliche Einsatz werde berechnet und dem Finanzamt übermittelt. Es gäbe zur Zeit zwei Spieler-Geber – das seien keine Angestellten der Bf., sondern passionierte Spieler, die dem Geschäftsführer persönlich bekannt seien -, Gewinne und Verluste würden von den Spieler-Gebern getragen werden. Ein Spieler-Geber müsse nicht ständig anwesend sein, die Spiele würden aufgezeichnet werden und die Spieler könnten sich dies jederzeit ansehen. Das Spiel werde von einem Dealer geleitet, dieser habe nicht die Funktion eines Bankhalters im klassischen Sinn, sondern trete als Vertreter des Spieler-Gebers auf. Der Spieler-Geber zahle 25 € pro ½ Stunde an Kollekte für die Benützung des Tisches sowie ein zuvor ausverhandeltes gewinnabhängiges Trinkgeld an den Dealer. Bei Surrender gäbe es keine Turnierausspielungen.

Q Hold'em werde seit 2.1.2012 nur am Standort X gespielt, auch bei diesem Spiel gebe es keine Turniere. Der Mindesteinsatz betrage 5 €, der höchste Einsatz 100 €, der Durchschnittseinsatz werde berechnet und dem Finanzamt übermittelt. Es würden 4 Stunden an einem gut bespielten Tag berechnet werden (ca. 5 Boxen). Die Anzahl der Spielteilnehmer pro Spielrunde betrage mindestens ein, höchstens sechs Spieler, jedoch bestehe die Möglichkeit, dass sich am Spiel eines einzelnen Spielers weitere Mitspieler beteiligen, jedoch nur bis zum Höchsteinsatz des jeweiligen Spielers. Das Spiel werde an einem Tisch angeboten, die Tischmiete werde pro ½ Stunde mit 20 € berechnet, jede nicht zur Gänze verbrauchte ½ Stunde werde nur anteilig berechnet.

Lt. dem vorgelegten Privatgutachten über die Einordnung und den Ablauf des Kartenspiels „Q Hold'em“ und die Rechtmäßigkeit der Durchführung von Kartenspielen ohne Bankhalter vom 20.6.2011 von Herrn SV, allg. beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Geldspiel- und Glücksspielautomaten, Glücksspiel, Glücksspieleinrichtungen und Zubehör, habe der Sachverständige das Kartenspiel „Q Hold'em“ am 15.6.2011 in den Räumlichkeiten des Q Card Casinos der Bf. untersucht: „Q Hold'em ist eine Card-Variante, bei der die Teilnehmer nicht gegeneinander, sondern jeder Teilnehmer für sich gegen den Spieler-Geber wettet. Vor Beginn eines Spiels

platziert jeder Spieler entsprechend den jeweiligen Limits den Grundeinsatz. Der Spieler-Geber teilt jedem Spieler und sich zwei Karten verdeckt zu, nun entscheidet jeder Spieler, ob er aussteigt oder weiter spielt. Bleibt der Spieler im Spiel, setzt er den Einsatz in Höhe des Grundeinsatzes, danach werden die ersten drei Gemeinschaftskarten aufgedeckt, mit denen jeder Spieler und der Spieler-Geber versuchen in Kombination mit den eigenen Karten eine starke Hand zu bilden. Dann folgt wieder eine Setzrunde, der Spieler entscheidet, ob er einen Einsatz in Höhe des Grundeinsatzes setzt oder ob er ohne einen weiteren Einsatz weiter spielt. Weiters wird die vierte Gemeinschaftskarte aufgedeckt, es folgt eine weitere Setzrunde mit der Entscheidung, ob der Spieler einen weiteren Einsatz setzt oder nicht. Dann folgt die fünfte und letzte Gemeinschaftskarte und die Karten des Spieler-Gebers werden aufgedeckt. Nun bildet jeder Spieler und der Spieler-Geber aus den eigenen Karten und den fünf offenen Karten die bestmögliche 5-Karten Hand. Die Gewinnfiguren entsprechen dem herkömmlichen Poker Handranking (Royal Flush, Straight Flush, Vierling, Full House, Flush, Straße, Drilling, Zwei Paare, Ein Paar, High Card–höchste Einzelkarte). Der Spieler gewinnt, wenn er eine bessere Hand als der Spieler-Geber hat, und erhält seine Einsätze im Verhältnis 1:1 ausbezahlt, den Grundeinsatz nur, wenn er mit einer Straße oder einer besseren Hand gewinnt. Hat der Spieler die gleiche Hand wie der Spieler-Geber, erhält er seinen Einsatz zurück.

Das ggst. Kartenspiel „Q Hold'em“ wird als Geschicklichkeitsspiel mit Glücksspielcharakter charakterisiert. Das österreichische Gesetz zur Regelung des Glücksspielwesens (GSpG) regelt nicht, ob bei der Beurteilung eines Spieles vom „optimalen Spieler“ ausgegangen werden darf. Es gibt verschiedene Variationen dieser Kartenspiele, die alle eine Gemeinsamkeit haben, dass sie auf Grund der geringen Vorhersehbarkeit der zukünftigen Blätter auch gemeinsam abgehandelt werden können. Die Schwierigkeit besteht darin, den Spielerfolg eines „Zufallsspielers“ mit dem Spielerfolg eines „geübten Spielers“, der einer einfach zu spielenden, guten (nicht einer optimalen) Strategie folgt, zu vergleichen. Weiters müsste neben dieser „durchschnittlichen Geschicklichkeitsbandbreite“ des Spiels auch eine „extreme Geschicklichkeitsbandbreite“ bei der ein optimaler, mit einem schlechtest möglichen Spieler verglichen wird, berücksichtigt werden.

Es ergibt sich bei der Verfolgung einer einfachen, guten Strategie (die übrigens nicht auf der Registrierung bereits ausgespielter Karten basiert) eine Gewinnwahrscheinlichkeit, die um 18,4% über der Gewinnwahrscheinlichkeit bei zufälligem Spiel liegt.

Es wurde bei wissenschaftlich begleiteten Testreihen ermittelt, dass mit Hilfe „professioneller“ Strategien, unter Umständen durch das Abwarten geeigneter Kartenwertverteilungen und bei Verfolgung optimaler Strategien die Gesamtgewinnwahrscheinlichkeit auf weit über 50% (mindestens 57,5%) erhöht wurde.

Als weiteren nicht unbedeutenden Hinweis in Richtung einer Einordnung dieser Kartenspiele muss auch folgende Tatsache erwähnt werden: Es ist möglich, diese Spiele in „ungeschickter“ Weise zu spielen, das heißt so, dass mit Sicherheit jedes Spiel verloren wird. Dies ist bei einem überwiegenden Glücksspiel (zB Roulette, Würfeln) absolut nicht möglich.

Daraus resultierend gibt es bei einigen Card-Spielen, welche durch vorgenannte Spielereigenschaften - Strategien und Geschicklichkeit - beeinflusst werden, zB auch Poker-Weltmeisterschaften, europaweite Turniere uä.. Bei reinen Glücksspielen wie Roulette – keine Strategie würde hier die Gewinnchancen erhöhen – würde dieser Umstand ad absurdum führen.

.....

Für den Standort des Q Card Casinos der Bf. in X liegt ein Gewerbeschein zur Abhaltung von Kartenspielen ohne Bankhalter gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994 vor. Das Q Card Casino erweitert nach der vorliegenden Ankündigung das Spielangebot mit dem Spiel „Q Hold'em“, ebenso sind nach der Besuchs- und Spielordnung des Q Card Casinos alle Abfolgen festgeschrieben und werden nach Augenschein des SV auch eingehalten.

Die Spieler erhalten für ein Entgelt, welches unabhängig vom Spielgewinn oder Spielverlust eingehoben wird, die Bereitstellung der Infrastruktur, die Spielmaterialien wie Tisch, Karten und Jetons.

Im Bedarfsfall werden die Spieler auch mit einer Regelerklärung durch das Personal unterstützt, ebenso können die geschulten Mitarbeiter des Q Card Casinos als Croupiers – ohne Teilnahme einer vermögensrechtlichen Gegenleistung – eingesetzt werden, erfahrungsgemäß bekleiden meist die Spieler selbst die Rolle des Croupiers, genannt Spieler-Geber.

Die Gelegenheit zum Spiel schaffen sich die Spieler selbst und stellen sich selbst für die Einsätze eine vermögensrechtliche Gegenleistung im Gewinnfalle in Aussicht.

Als Ergebnis vorstehender Überlegungen ist festzuhalten, dass Glücksspiele,, bei denen einander (nur) Spieler und Spieler gegenüberstehen, nach wie vor nicht unter den Ausspielungsbegriff des § 2 GSpG fallen.

Gutachten – Schlussfolgerungen:

Die essenziellen Fragen des Gutachtensauftrages können wie folgt beantwortet werden:

- 1. Über die Auslegung des Wortlautes des GSpG, ob es sich beim „Q Hold'em“ um ein Kartenspiel handelt, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, kann auf Grund der vorliegenden wissenschaftlichen und mathematischen Erkenntnisse, sowie aus meiner Erfahrung als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Glücksspiel, Glücksspieleinrichtung und Zubehör, als nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig beurteilt werden.*
- 2. Inwieweit das Kartenspiel „Q Hold'em“ als Glücksspiel oder als Geschicklichkeitsspiel einzureihen ist, kann unter Beachtung der verfügbaren Erkenntnisse, Versuche und Demonstrationen als „gemischtes Spiel“, welches an den Leistungen eines geübten Spielers und nicht an der Leistung eines Anfängers gemessen wurde, wonach sowohl Elemente der Geschicklichkeit als auch des Zufalls offenbaren, dass es sich um ein Geschicklichkeitsspiel und nicht Glücksspiel handelt, da die Elemente der Geschicklichkeit überwiegen.*

Das untersuchte Kartenspiel kann somit als Geschicklichkeitsspiel mit Glücksspielelementen beurteilt werden, ein mehrheitlicher Glücksspielcharakter kann nicht abgeleitet werden.

3. Ob es sich bei den Veranstaltungen des Q Card Casino um eine Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 4 GSpG handelt, erfordert eine rechtliche Qualifikation zu deren Abgabe ich – als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Glücksspiel – nur aus technischer Sicht befugt bin und verweise diesbezüglich auf den Abschnitt „Rechtsnormen“.

Die arrangierten Kartenspiele des Q Card Casino der Bf. in X werden als angemeldetes und behördlich genehmigtes Gewerbe gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994, - „Abhalten von Kartenspielen ohne Bankhalter“ – organisiert, wobei das Q Card Casino für den ordnungsgemäßen Betrieb der Kartenspiele sorgt und dafür von den Spielern ein gewinnunabhängiges Kartengeld kassiert.

Nach ständiger Judikatur (BG Wien Innere Stadt, LG für Strafsachen Wien, Unabhängiger Verwaltungssenat Wien, Verwaltungsgerichtshof) wird die Auffassung vertreten, dass nur dann eine Ausspielung vorliegt, wenn die Gegenleistung vom Veranstalter erbracht wird. Sofern sich nicht Unternehmer bzw. Veranstalter – jene vom Spielteilnehmer verschiedene Person – sondern ausschließlich Spieler und Spieler gegenüber stehen, liegt keine Ausspielung in Sinne des GSpG vor.“

Im Nachschauakt des Finanzamtes befinden sich weiters folgende Unterlagen:

1. Gewerbeschein der Bf. – Bescheinigung des Magistrat X , Gewerbeamt, vom 17.1.2000, dass die Bf. den Betrieb des Gewerbes „Abhaltung von Kartenspielen ohne Bankhalter gemäß § 5 Abs. 3 GewO 1994 mit dem Standort in Adr.1 am 30.8.1999 angemeldet hat. Mit Verständigung vom 29. März 2010 nahm die Gewerbebehörde der Stadt X die Verlegung des Betriebes der Bf. an den Standort Adr.2 mit Wirkung vom 31. März 2010 zur Kenntnis.

2. Pachtvertrag zwischen der C Handels GmbH (Verpächterin) und der Bf. vom 28.7.1999 über die Verpachtung des Kartenspiel-Unternehmens der Verpächterin an die Bf. im Gebäude Adr.1 , wobei ausdrücklich vereinbart wurde, dass der im Rahmen des Unternehmens betriebene Gastronomiebetrieb nicht verpachtet wird. Lt. Zusatzvereinbarung vom 30.4.2008 gilt dieses Pachtverhältnis auch für alle weiteren Standorte der Verpächterin, in denen die Bf. Untermieter ist.

3. Spielregeln für Turniere.

In der Folge reichte die Bf. am 26.4.2012 beim Finanzamt berichtigte Abrechnungen über die Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 3 GSpG für die Monate Jänner 2011 bis März 2012 mit dem Formular GSp 50 ein, die Bemessungsgrundlagen für Pokerturniere für den gesamten Zeitraum und Poker „Cashgames“ für 2011 blieben unverändert, lediglich die Bemessungsgrundlagen für Poker „Cashgames“ für die Monate 1 bis 3/2012 wurden erhöht und zusätzlich wurden die Bemessungsgrundlagen für Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, gemäß § 57 Abs. 1 GSpG (Surrender) bekannt gegeben:

Zeitraum		Bemessungs-grundlage (€)	Abgabe (€)	Summe (€)
Jänner 2011	Pokerturniere	67.475,00	10.796,00	
	Poker „Cashgames“	1.665.011,64	266.401,86	
	Ausspielungen	2.879.452,80	460.712,45	737.910,31
Februar 2011	Pokerturniere	62.105,00	9.936,80	
	Poker „Cashgames“	1.873.924,88	299.827,98	
	Ausspielungen	2.255.867,60	360.938,82	670.703,60
März 2011	Pokerturniere	55.220,00	8.835,20	
	Poker „Cashgames“	2.427.581,25	388.413,00	
	Ausspielungen	2.670.603,60	427.296,58	824.544,78
April 2011	Pokerturniere	65.780,00	10.524,80	
	Poker „Cashgames“	1.617.764,49	258.842,32	
	Ausspielungen	3.058.826,12	489.412,18	758.779,97
Mai 2011	Pokerturniere	59.810,00	9.569,60	
	Poker „Cashgames“	2.653.343,85	430.597,83	
	Ausspielungen	3.012.760,80	482.041,73	922.209,16
Juni 2011	Pokerturniere	63.335,00	10.133,60	
	Poker „Cashgames“	1.038.285,71	166.125,71	
	Ausspielungen	2.526.927,20	404.308,35	580.567,66
Juli 2011	Pokerturniere	52.055,00	8.328,80	
	Poker „Cashgames“	1.449.926,28	231.988,21	
	Ausspielungen	2.359.551,60	377.528,26	617.845,27
August 2011	Pokerturniere	56.870,00	9.099,20	
	Poker „Cashgames“	1.181.835,65	189.093,70	
	Ausspielungen	2.562.476,00	409.996,16	608.189,06
September 2011	Pokerturniere	56.380,00	9.020,80	
	Poker „Cashgames“	1.561.762,22	249.881,95	
	Ausspielungen	2.151.443,00	344.230,88	603.133,63
Oktober 2011	Pokerturniere	63.475,00	10.156,00	

	Poker „Cashgames“	2.278.556,85	364.569,10	
	Ausspielungen	2.980.174,40	476.827,90	851.553,00
November 2011	Pokerturniere	59.765,00	9.562,40	
	Poker „Cashgames“	1.839.602,68	294.336,43	
	Ausspielungen	3.493.410,20	558.945,63	862.844,46
Dezember 2011	Pokerturniere	69.145,00	11.063,20	
	Poker „Cashgames“	1.807.270,47	289.163,27	
	Ausspielungen	3.489.707,20	558.353,15	858.579,62
Jänner 2012	Pokerturniere	67.094,00	10.735,04	
	Poker „Cashgames“	2.773.885,01	443.821,60	
	Ausspielungen	4.302.145,40	688.343,26	1.142.899,88
Februar 2012	Pokerturniere	50.640,00	8.102,40	
	Poker „Cashgames“	1.990.903,17	318.544,50	
	Ausspielungen	3.928.883,00	628.621,28	955.268,18
März 2012	Pokerturniere	66.390,00	10.622,40	
	Poker „Cashgames“	2.028.904,56	324.624,72	
	Ausspielungen	4.093.296,20	654.927,39	990.174,50

Auf Grund der ursprünglich unrichtigen Selbstberechnung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 15. Mai 2012 die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO für die Monate Jänner 2011 bis März 2012, unter Heranziehung der von der Bf. bekannt gegebenen, berichtigten Bemessungsgrundlagen, fest. In der Begründung der Bescheide wurde ausgeführt, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen im Rahmen des Ermessens erfolgt sei. Nach Anführung der einschlägigen Gesetzesstellen des GSpG führt das Finanzamt weiter aus, dass die Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG auf der von der Bf. selbst vorgenommenen Schätzung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Tischgeldes aufbaue. Bei den Cashgames würden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten, das Tischgeld sei mit durchschnittlich 3,17% des Pots für den Standort X bzw. 7,26% des Pots für den Standort Y angenommen worden. Anhand der vorgelegten Tischabrechnungen, die täglich erstellt werden würden, sei eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen worden. Auch der Einsatz beim Spiel Surrender wurde geschätzt, indem vom Tischgeld pro ½ Stunde von 25 € ein Mittelwert der Einsätze pro ½ Stunde von 3.703 € berechnet wurde.

Die Tischgelder seien Einnahmen des Casinos, die Cashgames würden über ein elektronisches Abrechnungssystem erfasst werden, für jeden Standort würden gesonderte

Aufzeichnungen geführt werden, die dem Finanzamt vorgelegt worden seien. Diese würden auch eine Tischgeldabrechnung für das Kartenspiel „Surrender“ beinhalten, die in den ursprünglichen monatlichen Meldungen mit Formular GSp 50 nicht berücksichtigt worden seien, sodass die Selbstberechnungen daher unrichtig seien. Auch die Pokerturniere würden über ein elektronisches Abrechnungssystem erfasst werden. Sämtliche Tagesabrechnungen mit den Grundaufzeichnungen (Teilnehmeranzahl, Entry Fee, Buy-In, Rebuy, Add-On und Gewinnausschüttungen) seien für beide Standorte dem Finanzamt vorgelegt worden. Grundsätzlich seien die Gewinne die von den Spielern einbezahlten Buy-Ins (Teilnahmegebühr), sollte bei einem Turnier die garantierte Teilnehmerzahl nicht erreicht werden, würde die Bf. für die fehlenden Buy-Ins aufkommen.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin Berufungen / Beschwerden mit der Begründung, dass die Aussage von unrichtigen Selbstberechnungen ins Leere ginge, da wegen der Einbeziehung des Kartenspiels „Surrender“ berichtigte Monatserklärungen eingereicht worden seien. Die verfahrensgegenständlichen Spiele seien auf Grund der aufrechten Gewerbeberechtigung „Abhalten von Kartenspielen ohne Bankhalter gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994 rechtmäßig veranstaltet worden. Weiters wurde auszugsweise ausgeführt:

I. Glücksspielabgabe setzt das Vorliegen eines Glücksspieles voraus:

1. Glücksspiel im rechtlichen Sinn

Unter Zufall werde dem VwGH zufolge verstanden, dass der Erfolg „weder vom zielbewussten Handeln noch von der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der Spielteilnehmer abhängt, vielmehr müssten weitere Bedingungen hinzutreten, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen“. Ein Spiel müsse um ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG zu sein „ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig sein“. Seien hingegen nicht-aleatorische Momente – wie zB Können, Wissen, Gedächtnisleistung, Kombinationsgabe, Fingerfertigkeit, Schnelligkeit, Kraft oder eine Kombination dieser Geschicklichkeitsmomente iW – entscheidend, so liege kein Glücksspiel vor. Der Begriff „vorwiegend“ im § 1 Abs. 1 GSpG werde gesetzlich nicht definiert, es gäbe allerdings in der Literatur und Judikatur verschiedene Ansätze. Nach dem OGH (Erkenntnis vom 20.4.2007 zu § 27 Abs. 5 SMG) könnte „vorwiegend“ auf den Glücksspielbereich übertragen, bedeuten, dass ein Spiel nur dann ein Glücksspiel sei, wenn bei der Entscheidung über das Spielergebnis die Zufallselemente gegenüber den Geschicklichkeitselementen mehr als die Hälfte ausmachen. Da die österreichischen Gesetze schon unter dem Begriff „überwiegend“ mehr als die Hälfte verstehen würden, könne der Begriff „vorwiegend“ nur so verstanden werden, dass damit deutlich mehr als die Hälfte gemeint ist, ein Spiel sei daher nur dann ein Glücksspiel, wenn die Entscheidung über den Spielausgang wesentlich mehr als 50% Zufallselemente oder wesentlich weniger als 50% Geschicklichkeitselemente aufweist. Dem VwGH zufolge handle es sich um ein Glücksspiel, wenn ein Spiel – trotz möglicher Einflussnahmemöglichkeiten durch das Geschick iW des Spielers – „hauptsächlich, in erster Linie, ganz besonders, zum größten Teil“ vom Zufall abhängt. Nach Schwartz –

Wohlfahrt sei „vorwiegend“ als ein eindeutiges Überwiegen und nicht bloß als eine relative Mehrheit der Zufallselemente gegenüber den Geschicklichkeitselementen zu verstehen.

2. Tatsachenfrage Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel

Es sei daher zunächst die Tatsachenfrage zu beantworten, ob das Kartenspiel Poker in seinen verschiedenen Varianten ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel im legislativen Sinn ist. Wäre Poker kein Glücksspiel, so habe in einem zweiten Schritt eine rechtliche Prüfung zu erfolgen, ob der Bundesgesetzgeber das Glücksspielmonopol durch Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen auszuweiten berechtigt ist.

Nach der Interpretation von Univ. Prof. Dr. Günther Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, seien die allgemein üblichen Kartenspiele keine Glücksspiele iSd GSpG 1960, 1962 und 1989. Nach den GSpG-Novellen 2008 und 2010 aus dem Jahr 2010 sollen künftig die traditionellen Kartenspiele des Poker als echte Glücksspiele behandelt und die bisher frei gewerblichen Unternehmen von Pokerspielsalons dem Konzessionssystem für Spielbanken unterworfen werden. Poker wäre kein Glücksspiel im Rechtssinn und iSd Finanzmonopols des Staates und daher seien die Vorschriften des GSpG an und für sich auf die bestehenden frei gewerblich betriebenen Kartenspielsalons auch nicht verfassungskonform anwendbar. Pokerkartenspiele seien Geschicklichkeitsspiele nach Spielregeln und nicht Glücksspiele aus reinem Zufall. Kartenspiele seien vertraglich begründete Handlungsformen von bestimmten, zu Kartenspielegruppen miteinander verbundenen Spielern. Dieses vertragliche Rechtsverhältnis für ein bestimmtes Kartenspiel gäbe es nur zwischen den Spielern und nicht zwischen den Spielern und dem frei gewerblichen Unternehmer. Darin würden sich die Pokerkartenspiele grundsätzlich von den typischen, verfassungskonformen Glücksspielen unter dem GSpG unterscheiden. Die Mischung und Zuteilung der Karten aus Zufall finde in der Hand eines jeden Spielers einen unvorhersehbaren Niederschlag. Das gelte auch für den möglichen Zuerwerb von weiteren Karten im Verlauf eines Spiels. Von da an sei jedoch der praktische Spielverlauf vom regelgebundenen rationalen Verhalten der einzelnen Spieler beherrscht. Bei Pokerkartenspielen könne der an und für sich bei allen Spielen mögliche Zufall einer guten Kartenlage durch die Geschicklichkeit der Spieler sogar bis zur Bedeutungslosigkeit neutralisiert werden.

Bei Pokerturnieren und –meisterschaften würden immer wieder dieselben Spieler, also jene Spieler, die nicht einmal und zufällig ihre Konkurrenten schlagen, sondern regelmäßig durch ihr geschickteres Spielen zum Sieg kommen, gewinnen. Poker sei im April 2010 vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) bereits als Geschicklichkeitsspiel anerkannt worden, sei von der „International Mind Sports Association (IMSA)“ aufgenommen worden und werde bei den nächsten „World Mind Sports Games“ in London 2012 – weil es ein Denksportspiel, also ein Geschicklichkeitsspiel darstelle – vertreten sein.

Auch wenn sich das BMF immer wieder auf das Erkenntnis des VwGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201, berufe, mit der Behauptung der VwGH habe bereits erkannt, dass Pokerspiele Glücksspiele seien, habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 3.11.2005,

2005/15/0128, ebenso erkannt, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel ist. Die Auflösung des vermeintlichen Widerspruchs liege in der vom VwGH anzuwendenden Bestimmung des § 41 Abs. 1 VwGG. Unsere Gesellschaft habe mit dem Erkenntnis des VwGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201 nichts zu tun.

Europaweit gäbe es mittlerweile heftige Diskussionen, ob Poker ein Glücks- oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, so werde im Artikel von Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, Medien & Recht Int. 2009, Heft 2, Seite 41 von den Ergebnissen eines Feldversuchs (unter Aufsicht der TÜV Rheinland Secure IT GmbH) berichtet, der aufgezeigt habe, dass das Pokerspiel „Texas Hold'em“ ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel sei. Der Feldversuch habe ergeben, dass jedenfalls bei dem Kartenpokerspiel Texas Hold'em in einer Serienvariante in mehr als 50% der Fälle ein Geschicklichkeitsspiel vorliege. Den Ergebnissen dieses Feldversuches habe sich auch das Landgericht Karlsruhe in seinem Berufungsurteil vom 20.1.2009, 18 AK 127/08, angeschlossen.

Die Bf. beantragte folgende Beweise:

beizuschaffender Akt des LG Karlsruhe zur AZ: 18 AK 127/08,

Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int., 2009 Heft 2, Seite 41ff;

beizuschaffende Studie Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure IT GmbH/Henze/Kalhammer, Pokerstudie 2008,

beizuschaffender Akt des Verwaltungsgerichtshofes zur Zl. 97/16/0387 samt darin enthaltener Gutachten zur Frage Glücksspiel/Geschicklichkeitsspiel., insbesondere des Gutachtens von Univ. Prof. Dr. B.B. van der Genugten und Dr. P.E.M. Borm, Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994.

Der Beschwerde wurde die bereits vorhin genannte gutachterliche Stellungnahme des Herrn SV, allg. beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Geldspiel- und Glücksspielautomaten, Glücksspiel, Glücksspieleinrichtungen und Zubehör vom 15.2.2012 betr. das Kartenspiel Surrender beigelegt.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die Dissertation von Mag. Robert Wagner aus 2010, „Die Praktikabilität des österreichischen Glücksspielbegriffes am Beispiel des Kartenspiels Poker“, verwiesen, der eine Zusammenfassung von internationalen Studien zur Quantifizierung des Geschicklichkeits- und Zufallsfaktor beim Kartenspiel Poker erstellt. Sämtliche Studien würden zu dem Schluss kommen, dass bei den gängigen Pokervarianten das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall abhängt, sondern vielmehr die Geschicklichkeitselemente überwiegen und somit die Pokerspiele nicht unter die Rechtsdefinition des § 1 GSpG subsumiert werden könne.

3. Rechtswidriges ermittlungsloses Akzeptieren von Poker als Glücksspiel durch die belangte Behörde

Poker sei – ohne ein Gutachten einzuholen oder zwischen verschiedenen Spielarten zu unterscheiden - per Gesetz zum Glücksspiel erklärt worden, das unter das Monopol des Bundes falle. Die belangte Behörde habe dies kritiklos zur Kenntnis genommen und unsere Pokerkartenspiele der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG

unterzogen. In Anbetracht der Glücksspieldefinition des § 1 Abs. 1 GSpG hätte jedoch die belangte Behörde jedenfalls Ermittlungen dahingehend durchführen müssen, ob die bescheidgegenständlichen Spiele die Voraussetzungen des Abgabentatbestandes der §§ 1 iVm 57 GSpG erfüllen, denn es ändere sich nichts durch die nunmehr durch GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010 Nr. 54 im § 1 GSpG eingeführte gesetzliche Vermutung, dass Poker ein Glücksspiel ist, weil die Definition des § 1 Abs. 1 GSpG im Ergebnis gleich geblieben sei und die gesetzliche Vermutung durch Einholung eines Sachverständigengutachtens widerlegbar sei. Poker sei eine durch Sachverständigenbeweis widerlegliche Tatsachenvermutung durch den Gesetzgeber, dafür spreche § 1 Abs. 3 GSpG "In Angelegenheiten des Glücksspiels kann der Bundesminister für Finanzen Amtssachverständige bestellen". Der Gesetzgeber sah vor, dass wirklich nur Glücksspiele und nicht auch Geschicklichkeitsspiele in den Anwendungsbereich des GSpG einbezogen würden, weswegen zur Beweisführung, ob Poker ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel ist, ein Gutachten eines Amtssachverständigen erforderlich sei.

II. Der neue Begriff der Ausspielungen und des Unternehmers in den GSpG-Novellen 2008 und 2010:

Die Behörde habe es auch unterlassen, das Vorliegen des an die Abgabenvorschrift knüpfende Tatbestandselementes der Ausspielung zu prüfen, da die Verpflichtung zur Zahlung einer Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG ausschließlich auf Glücksspiele abstellt, die in Form einer Ausspielung durchgeführt werden.

Der Begriff der Ausspielung sei im § 2 Abs. 1 GSpG zwar unverändert erhalten geblieben, jedoch würden durch die Ausweitung des zugeordneten Begriffs des „Unternehmers“ über seine ursprüngliche Bedeutung auf unselbständige Hilfstätigkeiten zur Ermöglichung von Spielen (Pokerspielen) diesem Begriff die zivilrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Grenzen genommen. Durch die neuartige Definition des Unternehmers scheinen nun auch Personen, die bloße Hilfsdienste leisten, eigenverantwortliche (Teil-) Unternehmer iSd neuen Begriffs zu sein. Dabei scheine mit dem Umsatz eines Unternehmens die Summe der Spieleinsätze der Spieler gemeint zu sein und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Unternehmer über die Spieleinsätze der autonomen Spieler und Spielergruppen keine rechtliche oder bankmäßige Verfügungsmacht hat. Nach den Vorschriften zur Überleitung in den GSpG-Novellen aus dem Jahr 2008 könnten diese detaillierten Begriffserweiterungen in ihrem bloßen Wortsinn allerdings nicht auf die bisher zu Recht bestehenden Gewerbebefugnisse erstreckt werden, mögen sie letztendlich auch zu deren Verdrängung bestimmt sein. Pokerspielsalons seien wirtschaftlich und rechtlich von den neuen Pokerspielbanken wesentlich verschieden, bei den traditionellen Pokerspielen gebe es keine Ausspielungen und keinen Spielunternehmer, kein Spielbankkapital und keinen Bankhalter, sondern nur frei gewerblich angebotene Sachmittel und Dienstleistungen zur Ermöglichung des Poker. Nicht von ungefähr seien durch den Wortlaut der Überleitungsvorschrift des § 60 Abs. 24 der GSpG-Novelle 2008 die frei gewerblich betriebenen Pokerspielsalons von der Anwendbarkeit der Begriffserweiterungen des § 2

mit ihren Auswirkungen auf die entsprechenden Begriffe in den §§ 57 bis 59 grundsätzlich ausgenommen.

4. Keine Anwendbarkeit des § 57 GSpG auf gewerbliche, bereits bestehende Pokerkartencasinos

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 57 GSpG auf Pokersalons traditioneller Art sei nicht nur die Anwendbarkeit der erweiterten Begriffsdefinitionen des § 2 der GSpG-Novelle 2008, sondern auch die durch die GSpG-Novelle 2010 einen Monat später erfolgte Einführung des Pokerspielsalons als Spielbank neuer Art. Die Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf die bisher rechtmäßig betriebenen frei gewerblichen Pokerspielsalons sei durch die Überleitungsvorschrift des § 60 Abs. 24 idF der GSpG-Novelle 2008 jedoch ausgeschlossen. Durch diese Bestimmung seien bisher gesetzmäßig frei gewerblich betriebene Pokersalons von den neuen Begriffserweiterungen ausgenommen und nach der „bisherigen Rechtslage“ zu beurteilen. Die Neuerungen der §§ 1 bis 5 und der §§ 57 bis 59 seien somit auf die traditionellen frei gewerblich betriebenen Pokersalons nicht anwendbar. Weiters sei durch die Übergangsregelung des § 60 Abs. 24 der GSpG-Novelle 2008 sprachlich klargestellt, dass die neuen Vorschriften mit der Einbeziehung des Poker in die Glücksspiele und mit den erweiterten Bedeutungen der Legaldefinitionen für die Begriffe „Ausspielungen“ und „Unternehmer“ und ihren Konsequenzen für die Vorschriften der §§ 57 ff GSpG über die neuen Abgaben auf die vor dem 1. Jänner 2010 bereits bestehenden und vor dem 15. März 2010 bereits ausgeübten gewerberechtlichen Befugnisse ohne Glücksspielunternehmer, ohne Ausspielungen durch einen Glücksspielunternehmer und ohne Bankhalter (ohne Bank) und ohne Spielgewinn keine Anwendung finde.

5. Kompetenzwidriges Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol und Unterwerfung dieser Geschicklichkeitsspiele unter die Glücksspielabgabe

Wie vorhin näher ausgeführt würden Pokerkartenspiele nicht die in § 1 Abs. 1 GSpG genannten Anforderungen erfüllen, würden daher Geschicklichkeitsspiele darstellen und würden als solche der Gewerbeordnung unterliegen. Der Verwaltungsgerichtshof habe nämlich ausgesprochen (VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055), dass das „Halten von erlaubten Spielen“ unter den Kompetenztatbestand des Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG („Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie“) erfasst sei, der Inhalt dieses Kompetenztatbestandes werde entsprechend dem Inhalt der Rechtsordnung nach dem Stand 1.10.1925 durch Versteinerung der Gewerbeordnung aus 1859 gewonnen (vgl. VfSlg 2500, 5573, 7074, 12996). Die Gewerbeordnung aus 1859 habe die „Haltung von erlaubten Spielen“ als Teilberechtigung des Gast- und Schankgewerbes geregelt. Dass das Halten von Spielen nach der Gewerbeordnung 1994 nicht mehr als Teilberechtigung des Gastgewerbes geregelt sei, sondern als freies Gewerbe, ändere nichts am Ergebnis. Aus diesem Grund könnten erlaubte Spiele als freies Gewerbe veranstaltet werden und seien nicht von den Kriterien des Glücksspielmonopols erfasst, Pokersalons seien keine Spielcasinos, sie hätten kein zweckgebundenes Bankkapital und keinen eigenen Bankhalter. Dagegen gründe sich das österreichische Glücksspielmonopol auf die

Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG, nach der Judikatur des VfGH bestimme man den Wesensgehalt dieser Bestimmung nach der „Versteinerung“ des Begriffes „Monopol“ und orientiere sich somit am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.10.1925. Gemäß den Kriterien der Versteinerungstheorie könne aus dem Begriff Monopole in Verbindung mit dem historisch angewachsenen Gesetzesmaterial (insbes. Glücksspielgesetz in den historischen Varianten der Jahre 1960, 1962, 1989, etc.) geschlossen werden, dass die Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG zwar den einfachen Bundesgesetzgeber ermächtige ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber ermächtige, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken. Der Bundesgesetzgeber dürfe zwar sein Monopolgesetz erneuern, systemkonform ergänzen und einschränken, er dürfe jedoch nicht die verfassungsrechtlich verfestigten Arten (Typen) von Monopolen entgegen ihrem Wesensgehalt beliebig vermehren oder erweitern oder auch nach freiem Belieben aus dem Kompetenzbereich der „Angelegenheiten des Gewerbes“ abziehen und dem Kompetenzbereich der Z 4 „Bundesfinanzen ... öffentliche Abgaben ... Monopolwesen“ zuordnen.

Der Gesetzgeber sei sowohl für die GSpG-Novelle 2008 wie auch für die GSpG-Novelle 2010 bemüht, die angezielte Unterwerfung aller Arten des Poker unter das Glücksspielgesetz aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Poker zu rechtfertigen (VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033 und VwGH 14.9.2005, 2004/04/0138). Diese Erkenntnisse würden nicht die traditionellen Arten von Pokerspielen betreffen, sondern zwei Arten von Spielen, von denen eines gar kein Kartenspiel sei. Was für diese zwei vom VwGH als Glücksspiele qualifizierten Spiele gelten mag, gelte nicht auf Grund einer nur zu diesen zwei Spielen geäußerten Rechtsanschauung des VwGH auch für alle Kartenspiele des Poker und damit auch für die frei gewerblichen Unternehmen von Pokerspielsalons, diese seien nämlich keine Unternehmer iSd GSpG 1989 und würden daher nicht unter das GSpG fallen.

Was das Kartenspiel „Surrender“ anlangt, werde auf das beiliegende Gutachten vom 15.2.2012 (SV) verwiesen.

Poker sei bis zu den GSpG-Novellen 2008 und 2010 wegen des Fehlens eines ausspielenden Unternehmers und des typischen Glücksspielvertrages nach dem wiederholt dokumentierten Willen des Gesetzgebers nicht den Vorschriften des GSpG. Nach den Novellen sollten nun alle traditionellen Kartenspiele des Pokers in der Rechtsform von konzessionierten Spielbanken ohne Bankhalter – was ein Widerspruch in sich sei – weiterhin erlaubt sein, aber bundesgesetzlich dem Glücksspiel unterstellt werden. Auch der Begriff „Ausspielungen“ habe einen historischen, verfassungskonformen Wesensgehalt, demnach Ausspielungen öffentliche Angebote von Belohnungen für die Teilnahme an bestimmten Glücksspielen mit einem unvorhersehbaren und nicht voraussagbaren Ausgang bedeuten würden. Ausspielungen seien einseitige entgeltliche Rechtsgeschäfte iSd § 860 ABGB, somit eine Art von entgeltlicher Auslobung. Pokerkartenspiele, bei welchen die Spielteilnehmer untereinander spielen ohne Mitwirken eines Unternehmers, würden diese Kriterien nicht erfüllen.

Da Pokerkartenspiele bis zu den GSpG-Novellen 2008 und 2010 nicht als Ausspielung von den Gerichten qualifiziert worden seien, wäre es absurd, diese nun auf Grund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG, die sich nur auf die rechtliche Zulässigkeit bestehender gewerblicher Pokercasinos beziehe, als Ausspielung zu qualifizieren mit der Folge, dass sie der Konzessionsabgabe nach § 57 GSpG unterliegen würden, während nach Erhalt einer Pokersalonkonzession sie der Spielbankabgabe unterworfen werden würden.

Da die, ohne entsprechende EU-konforme Ausschreibung, erfolgte Erteilung der Spielbankkonzessionen nichtig sei, müssten auch die in den Spielbanken veranstalteten Pokerkartenspiele der Casinos Austria AG, derzeit auf einer nichtigen Konzession beruhende Spielbankbetreiberin, ebenfalls der Konzessionsabgabe nach § 57 GSpG unterzogen werden.

Somit verstoße die Erweiterung des Glücksspielmonopols entgegen dem Wesensgehalt des Kompetenztatbestandes „Monopole“ im Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG gegen die Kompetenzbestimmungen und sei verfassungswidrig.

6. Erweiterung des Glücksspielmonopols verstoße gegen Grundrechte

Die Erweiterung des Glücksspielmonopols verstoße gegen den verfassungsmäßig verbürgten Vertrauensschutz (Art. 7 B-VG, Art. 2 StGG), gegen die verfassungsmäßig gewährleisteten Grundrechte auf Gleichheit, Freiheit der Erwerbsausübung (Art. 6 StGG) und gegen das Eigentumsrecht (Art. 5 StGG) in Verbindung mit dem Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG, Art. 2 StGG), Die neuen Vorschriften seien gezielt auf die rechtliche Vernichtung bisher wohlerworbener und im guten Glauben ausgeübter Rechte abgestellt. Sie würden überdies das Erscheinungsbild und den Charakter einer verschleierten Enteignung und eines gleichheitswidrigen Maßnahmengesetzes gegen bestimmte, bisher rechtmäßig bestehende und betriebene Pokerspielsalons erfüllen. Zusätzlich zu diesen Eingriffen gegen verfassungsgesetzlich gewährleistete Grundrechte würden auch noch die Geschicklichkeitsspiele einer Glücksspielabgabe unterworfen, welche an sich schon gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße.

7) Steuerbemessung nach fremden Erträgen

Eine Abgabe würde üblicherweise von erzielten Einnahmenerrechnet werden, wie dies bei der Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Umsatzsteuer, etc. erfolge. Die von den Spielern getätigten Einsätze würden ausschließlich dem Gewinner zufließen, das Casino partizipiere in keinsten Weise an den Einsätzen oder den ausgeschütteten Gewinnen, sodass sich auch keine Möglichkeit des Entzuges der Glücksspielabgabe an den Einsätzen der Spieler stelle. Zwischen Spieler und Unternehmer bestehe nur ein Leihvertrag betreffend der Überlassung der Spieleinrichtungen, wofür die Spieler das sogenannte Kartengeld zu entrichten hätten, welches der Körperschaftssteuer unterliege. Es werde daher eine Abgabe vorgeschrieben, deren Höhe sich nicht an den Einnahmen der Bf. bemesse, sondern an fremden, in keinem Zeitpunkt im Gewahrsam der Bf. stehenden Geldflüssen bemessen werde. Da diese Steuer mit dem Einkommen der Bf. nichts zu tun habe, könne die Steuer nicht nur die Einnahmen, sondern auch den Umsatz übersteigen, was zu einer völligen Enteignung und Entzug der Erwerbsmöglichkeit der Bf.

führe. Eine Abgabe, berechnet nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler, die die Höhe des Umsatzes der Bf. um ein Vielfaches übersteige, würde die Bf. binnen kurzem in den Ruin treiben und alle Arbeitsplätze im Betrieb vernichten.

Im vorliegenden Zusammenhang würde die Bf. zur Ermittlung einer Gebühr verpflichtet werden, die sich an den Spielverträgen der Spieler bemesse, an welchen die Bf. selbst nicht beteiligt sei, dies übersteige ihre Möglichkeiten, die eigene Abgabenschuld zu ermitteln. Es sei daher nicht abzusehen, mit welcher Abgabepflicht die Bf. auf Grund der Zahl der durchgeführten Spielrunden und der dadurch getätigten Einsätze rechnen müsse. Insbesondere kenne die Glücksspielabgabe keine Höchstgrenze, sie sei nach oben offen und in ihrer Höhe ausschließlich vom Verhalten Dritter abhängig. Die Regelung sei daher nicht nur zur Vollziehung ungeeignet und insoweit unsachlich, sondern vor allem unlimitiert. Dies widerspreche dem Sinn der angeführten Judikatur zum verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz.

Gleichzeitig würde die Bf. in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums (Art. 5 StGG) und auf Freiheit der Erwerbsausübung (Art. 6 StGG) verletzt, weil die an fremden Erträgen gemessene Glücksspielabgabe zu einer unverhältnismäßig hohen Abgabenbelastung führe, die anderen Gewerbebetrieben und auch nicht den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auferlegt werden würde. Die Regelung führe zu einer erheblich höheren Gesamtbesteuerung des Pokergewerbebetriebes der Bf. und einem existenziellen Wettbewerbsnachteil zu allen anderen Steuersubjekten.

Das Finanzamt lege die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird damit ausgeführt, dass die Selbstberechnungen der einzelnen Monate nicht richtig gewesen wären, eine korrigierte Selbstberechnung – wie bei der Umsatzsteuervorauszahlung – bei der Glücksspielabgabe nicht vorgesehen sei und somit eine allfällige Unrichtigkeit der Selbstberechnung nur mittels § 201 BAO berichtigt werden könne.

Im ggst. Fall würden Poker-Cashgames, -turniere und das Spiel Surrender, das nach der vorgelegten gutachterlichen Stellungnahme und nach den Spielregeln eine Variante von „Vingt-et-un“, somit eine Variante von Black Jack, sei, gespielt, die nach § 1 GSpG Glücksspiele seien.

Da der Gesetzgeber im § 1 Abs. 2 GSpG ausdrücklich normiert habe, dass Poker und seine Spielvarianten ein Glücksspiel sei, handle es sich nicht mehr um eine Tatsachenfrage, ob Poker ein Glücksspiel ist, und könne daher ein „fehlender“ Nachweis der Glücksspieleigenschaft von Poker zu keinem Verfahrensmangel führen. Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten von Glücksspielen in dieser Bestimmung solle für den Rechtsanwender für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den genannten Spielen jedenfalls um Spiele iSd Abs. 1 und somit um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handle. Dadurch würde nämlich der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen werden, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt habe (VwGH 8.9.2000, 2000/17/0201).

Bisher sei es nach Ansicht des VwGH notwendig gewesen, die Glücksspieleigenschaft im Einzelfall mit Sachverständigengutachten nachzuweisen, da eine ausdrückliche Nennung von Poker als Glücksspiel im Gesetz nicht erfolgt sei. Demgemäß sei es in den von der Bf. zitierten Verfahren (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387) zu keiner Beantwortung der juristisch äußerst brisanten Frage der Glücksspieleigenschaft gekommen, da nach dessen Ansicht unzureichende Entscheidungsgrundlagen und somit ein Verfahrensmangel vorgelegen sei, nicht jedoch weil keine Glücksspieleigenschaft vorgelegen sei. Im Gegensatz dazu sei in dem, dem Erkenntnis des VwGH vom 8.9.2000, 2000/17/0201, zu Grunde liegenden Fall, die Sachverhaltsermittlung und die Grundlage der Entscheidung mit dem vorgelegten Sachverständigengutachten ausreichend präzisiert gewesen und daher qualifizierte der VwGH in seinem Erkenntnis explizit die Poker-Varianten „Seven Card Stud“, „Texas Hold'em“ und „Five Card Draw“ als Glücksspiele. Daneben hätten auch der UVS Wien und der UFS Wien in zahlreichen Entscheidungen bestätigt, dass sämtliche international gebräuchlichen Poker-Spielvarianten Glücksspiele seien. Kernfrage dieser Entscheidungen für das Pokerspiel sei gewesen, ob der Spieler den Spielausgang durch seine Spielentscheidung in einem solchen Maß beeinflussen könne, dass keine vorwiegende Zufallsabhängigkeit iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt, d.h., dass das entscheidende Unterscheidungskriterium zum Geschicklichkeitsspiel der Zufall bzw. das Zufallselement sei.. Als Zufallselemente beschreibe der VwGH dabei jene Elemente, die unabhängig vom zielbewussten Handeln, der Geschicklichkeit und dem Belieben der beteiligten Personen den Spielgang beeinflussen. Auch ein nur geringfügiges Überwiegen des Zufallselements genüge für die Qualifikation als Glücksspiel (Lehner, Poker – ein Spiel im Visier der Verwaltungsbehörde?, Taxlex 2007, 263). In den unterschiedlichen Entscheidungen sei mehrfach betont worden, dass bei Poker zur Entscheidung, wer gewinnt, nicht taktisches Verhalten entscheidend sei, sondern sei , wenn bei Poker die Karten aufgedeckt werden, für den Entscheid der Zufall ausschlaggebend, es sei keine das Ergebnis beeinflussende Handlungsweise eines Spielers möglich.

Der Umstand, dass der Ausgang dieser Spiele zum größten Teil nicht von den Spielern selbst beeinflusst werden könne, rechtfertige letztlich, solche Spiele einer restriktiven Regelung zu unterwerfen (VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035).

Dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 GSpG sei bei der Beurteilung der Zufallsüberwiegtheit ein Einzelspiel heranzuziehen. Insofern sei dem Argument der Bf., dass bei Pokermeisterschaften und im Turnierbereich immer wieder dieselben Spieler gewinnen würden und sich daraus ableiten lasse, dass Poker sehr wohl ein Geschicklichkeitsspiel wäre, dass hier auf eine Periodenbetrachtung abgestellt werde und nicht der Spielausgang des einzelnen Spieles nach der Spielregel, sondern der Blick auf den Saldo, gebildet aus Gewinnen abzüglich Einsätzen und Verlusten ausschlaggebend sei. Auch wenn eine gewisse Beeinflussung des Spielergebnisses nicht abgestritten werden könne, habe der Pokerspieler keine sichere Methode in der Hand, mit der er den Ausgang des einzelnen Spieles mit Sicherheit für sich entscheiden könnte. Tatsache sei daher, dass beim Einzelspiel der Zufall (das Glück) weitaus dominierender sei. Der Berufskartenpokerspieler

verdiene seinen Lebensunterhalt nicht durch eine besondere Geschicklichkeit beim Bluffen, Kombinieren der Karten oder durch Konzentration, sondern erziele seinen Gewinn dadurch, dass er mit besonders hohen Einsätzen den anderen Spieler zum Verlassen des Spieles zwingt, da dieser nicht über derart hohe Geldmittel verfüge, somit durch Beeinflussung außerhalb der Spielregeln. Die einzige Beeinflussung des Spieles innerhalb der Spielregeln durch einen geübten Spieler bestehe darin, dass er auf Grund der ihm durch Zufall zugeteilten Karten erkenne, welche Kartenkombinationen möglich wären. Damit könne er aber nicht über das Spielergebnis entscheiden, er könne lediglich die Höhe seines Verlustes bei einem schlechten Blatt durch rechtzeitiges Verlassen des Spieles beeinflussen.

Auch in Deutschland werde Poker in der behördlichen Praxis als Glücksspiel betrachtet und daher der Strafdrohung unterstellt, nämlich gelte auch für Pokerturniere.

Der Entscheidung des Bezirksgerichtes Innere Stadt vom 24.5.2004 komme wegen der später ergangenen zahlreichen Entscheidungen (s.o.) und wegen der geänderten Rechtslage keine Bedeutung mehr zu.

Die Abgabenbehörde habe das Vorliegen einer Ausspielung nach § 2 GSpG genau geprüft: Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG sei der Begriff „Unternehmer“ im § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG sei es nämlich, das Glücksspiel wegen der Spielsucht- und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 25.7.1990, 86/17/0062, ausgesprochen, dass es dem Gesetzgeber nicht darauf ankomme, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliegt. Unternehmer sei demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handle. Werde eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liege grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor. Eine Ausspielung liege auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht werde, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird. Durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG sei auch nochmal verdeutlicht worden, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten sei, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend / organisierend / anbietend mitwirkt. Die Veranstaltung / Organisation / das Angebot könne sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung der Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern. Daher sei im ggst. Fall die Unternehmereigenschaft gegeben. Auch die übrigen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausspielung würden im ggst. Fall vorliegen, das wäre einerseits die Erbringung einer vermögenswerten

Leistung (Einsatz) in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel durch Spieler oder andere, wobei der VwGH ausgesprochen habe, dass es gleichgültig sei, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen habe und es nicht erforderlich sei, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließt (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062 und VwGH 23.12.1991, 88/17/0010) und andererseits dass eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) vom Unternehmer, von den Spielern oder von anderen in Aussicht gestellt werde. Aus § 2 Abs. 1 GSpG ergebe sich, dass eine vermögenswerte Gegenleistung im Rahmen der Durchführung des Glücksspiels nicht zwingend vom Unternehmer (Veranstalter) oder von einem Dritten erbracht werden müsse, vielmehr sei es ausreichend für das Vorliegen einer Ausspielung, wenn vom Unternehmer (Veranstalter) oder von einem Dritten lediglich „die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung“ organisiert oder angeboten werde.

Sollten auch alle Voraussetzungen des § 60 Abs. 24 GSpG vorliegen, so habe dies trotzdem keinerlei Auswirkungen auf eine allfällige Abgabenschuld. So könne den Erläuterungen entnommen werden, dass eine Klarstellung für die Frage des Vorliegens eines verbotenen Glücksspiels erfolgen solle und dass das Vorliegen eines solchen im Rechtsweg als Vorfrage für die Strafbarkeit geklärt werden solle. Eine Aussage über eine Auswirkung der Übergangsbestimmung auf die Abgabe werde nicht getroffen. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht sei keine verfassungswidrige Auslegung der anzuwendenden Bestimmungen des GSpG.

Das Glücksspielgesetz bestehe aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen, Ausnahmen vom Monopol seien in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen. § 57 Abs. 6 GSpG enthalte keine Befreiungen für Pokersalons, somit seien diese auch nicht befreit. Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG beziehe sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es werde kein Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen. Unter „nicht entgegenstehen“ sei nach dem Sprachgebrauch und dem Gesetzeswortlaut keinesfalls „nicht anwendbar“ zu verstehen, sondern dass keine verbotene Ausspielung vorliege – entgegen § 2 Abs. 4 GSpG. Die Übergangsbestimmung sage auch nicht aus, dass überhaupt keine Ausspielung vorliege, sondern lediglich keine verbotene. Entgegen der Auffassung der Bf. sei die Übergangsbestimmung der GSpG-Novelle 2008 durch die Übergangsbestimmung der GSpG-Novelle 2010 voll inhaltlich überschrieben worden und stelle keine Ergänzung dar, es werde somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliege und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Pokercasinos anwendbar seien, es werde auch die Anwendung des § 2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Das Veranlassen von Glücksspielen sei kein Regelungstatbestand der Gewerbeordnung, sondern falle in den Kompetenztatbestand des Monopolwesens. Die Abgabenbehörde habe die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Die Regelungen des Monopolwesens seien in dem Sinn zu verstehen, dass es dem einfachen Bundesgesetzgeber obliege, sowohl den sachlichen Bereich, in dem ein Monopol errichtet werden soll, als auch den Umfang desselben festzulegen, so könne der einfache Bundesgesetzgeber das

Glücksspielmonopol auch erweitern. Als Grenze einer solchen Erweiterung werde von der Literatur angenommen, dass völlig andersartige Sektoren nicht unter dieser Kompetenzbestimmung monopolisiert werden können. So seien die Einbeziehung des „kleinen Glücksspiels“ (§ 4 GSpG) oder die Monopolisierung von Sportwetten auf Grund des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG durchaus noch von der Kompetenz des einfachen Bundesgesetzgebers erfasst. Ebenso sei auch die Einbeziehung von Glücksspielen ohne Bankhalter von der Kompetenz des einfachen Bundesgesetzgebers erfasst.

Es sei richtig, dass „Halten von erlaubten Spielen“ in den Kompetenztatbestand der Angelegenheiten des Gewerbes falle, Poker aber als Glücksspiel nicht unter diesen Begriff zu subsumieren sei. Welche Spiele gemeint seien, sei der GewO 1859 nicht zu entnehmen, sodass auf die einschlägigen Bestimmungen des Strafgesetzbuches 1852 zurückgegriffen werden müsse. So sei Poker schon in der Judikatur zum § 522 StGG 1852, RGBI 1852/117, als verbotenes Spiel angesehen worden. Die auf Grund dieser Bestimmung erlassene Glücksspielverordnung im Jahr 1923 qualifizierte u.a. Poker als verbotenes Glücksspiel. Bereits damals habe der Gesetzgeber angenommen, dass Poker ein Glücksspiel ist und in den Kompetenztatbestand des Monopols und keinesfalls in den der Angelegenheiten des Gewerbes falle. Das „Halten von Spielen“ iSd Gewerberechts umfasse daher ausschließlich Geschicklichkeitsspiele – was Poker eindeutig nicht sei.

Da keine verfassungswidrige Ausweitung des Monopols vorliege und es kein rechtmäßiges Betreiben von Pokercasinos auf Grund eines Gewerbescheines gebe, könne auch kein Verstoß gegen Grundrechte vorliegen. Auch ein gänzliches Verbot von Glücksspielen würde in ordnungspolitischer Hinsicht keinen Verstoß gegen Grundrechte darstellen. Es liege auch keine Gleichheitswidrigkeit in der Form vor, dass die von der Bf. durchgeführten Glücksspiele einer anderen Besteuerung unterzogen werden als jene eines konzessionierten Betreibers; dem Gesetzgeber stehe es frei, unterschiedliche Sachverhalte einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen. Vom Gesetzgeber sei eine Differenzierung dahin gehend getroffen worden, ob Glücksspiele von einem konzessionierten Anbieter, der für die Erlangung der Konzession genau vorgeschriebene Voraussetzungen erfüllen müsse und für die Einhaltung der ihn als Konzessionär treffenden Pflichten in der Betriebsphase (Spielerschutz, Geldwäschevorbeugung, etc.) Sorge zu tragen habe oder von einem nicht konzessionierten Anbieter durchgeführt werden, der vergleichbare Voraussetzungen und Auflagen nicht erfülle. Durch das Konzessionssystem sei gewährleistet, dass der Zugang zu Glücksspielen nur eingeschränkt entsprechend den Bestimmungen des GSpG erfolgen soll. Insoweit sei es zulässig, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Konzessionssystems unter Berücksichtigung der von ihm verfolgten ordnungspolitischen Ziele Regelungen trifft, die eine Tätigkeit von Glücksspielanbietern ohne Konzession unterbindet, behindert oder weniger attraktiv macht. Daher sei eine unterschiedliche Besteuerung zwischen konzessionierten und nicht konzessionierten Glücksspielveranstaltern kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

Ab 1.1.2014 wurde der unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Verfahren

§ 201 Abs. 1 BAO lautet: „Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist“.

Nach Abs. 2 Z 2 dieser Bestimmung kann die Festsetzung erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist.

Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (zB Bemessungsgrundlagen) sein (Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 201 Rz 8).

Die Bf. beantragte mit Bekanntgabe der selbstberechneten Glücksspielabgabe die Festsetzung derselben gemäß § 201 BAO. Im Zuge der Nachschau des Finanzamtes wurde bekannt, dass neben den Kartenpokerspielen auch die Einsätze für das Spiel „Surrender“ der Glücksspielabgabe unterliegen, sodass die Bf. berichtigte Selbstberechnungen für die Glücksspielabgabe beim Finanzamt einreichte.

Das Finanzamt setzte daraufhin die Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012 mit Bescheiden vom 15. Mai 2012 auf Antrag der Bf. gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO fest, da sich die zuerst bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erwies. Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgte im Rahmen der Ermessensübung durch das Finanzamt zu Recht. Diese Bestimmung ist auch anwendbar, wenn der Steuerpflichtige – wie im vorliegenden Fall - später doch die richtige Selbstberechnung bekannt gibt.

II) Glücksspielabgabe

1) Einleitung

Ab 1. Jänner 2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 und 58 GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG tritt § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 54/2010 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft und ist letztmalig auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschild vor dem 1. Jänner 2011 entstanden ist (vgl. 658 der Beilagen 24. GP - Regierungsvorlage - Materialien, Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und § 60 Abs. 22 GSpG, zu Artikel 3, Änderung des Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6).

2) Rechtsgrundlagen

§ 1 Glücksspielgesetz in der Version vor den Novellen 2008 und 2010 zum Glücksspielgesetz lautete:

"§ 1 (1) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

(2) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bestimmte Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen. Eine solche Verordnung ist nur zu erlassen, wenn sie aus Gründen der Rechtssicherheit entsprechend den ordnungs- und fiskalpolitischen Zielsetzungen dieses Bundesgesetzes erforderlich ist."

§ 1 Glücksspielgesetz in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 54/2010, lautete:

„§ 1 (1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

(3) In Angelegenheiten des Glücksspiels kann der Bundesminister für Finanzen Amtssachverständige bestellen."

Zu dieser gesetzlichen Bestimmung erläutern 658 der Beilagen 24. GP -

Regierungsvorlage - Materialien (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu § 1 GSpG),:

"Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in Abs. 2 soll für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt, - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegenden Glücksspiele handelt. Insofern wird ua der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201). Überdies soll durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht werden und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden. Von der Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen zur Bezeichnung bestimmter Spiele als Glücksspiel soll dann Gebrauch gemacht werden, wenn es die Rechtssicherheit der Anwender verlangt.

Mit dem neuen Abs. 3 wird den Anforderungen der Praxis nach Amtssachverständigen Rechnung getragen."

§ 1 Glücksspielgesetz in der Version BGBl. I 73/2010, lautete:

„§ 1 (1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroutine, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

(3) In Angelegenheiten des Glücksspiels kann der Bundesminister für Finanzen Amtssachverständige bestellen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen hat per Verordnung einen Beirat oder eine Stelle zur Suchtprävention und Suchtberatung unter Beiziehung des Bundesministers für Gesundheit sowie des Bundesministers für Konsumentenschutz einzurichten, dessen bzw. deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle oder dieses Beirates wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben."

§ 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 54/2010 traten gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 20.7.2010. Die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe §§ 57 bis 59 GSpG sollten erst am 1.1.2011 in Kraft treten, und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG sollte am 1.1.2011 außer Kraft treten.

Die materiell rechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte richtet sich, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieses Sachverhaltes geltenden Recht. Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu (VwGH 30.6.1992, 92/14/0017).

Bereits die ständige Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates bejahte die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels und anderer Kartenspiele gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in der Fassung vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG, zB kam der UFS in der Entscheidung vom 13.12.2004, RV/0421-W/02, zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (Seven Card Stud Poker) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde gegen diese Entscheidung ab (VfGH B 63/05, 28.2.2006).

In der UFS-Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 (mit vielen Judikaturverweisen), kommt man mit einer sehr ausführlichen Begründung zum Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (in Turnierform) ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist und der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG iVm § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 unterliegt. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde gegen diese Entscheidung ab (VwGH 29.8.2013, 2012/16/0188).

Und auch das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011 entschieden, dass das Veranlassen von Kartenpokerspielen der Glücksspielabgabe unterliegt. Der VfGH hat mit Beschluss vom 19.2.2015, E-293/2015-4, die Behandlung der Beschwerde dagegen abgelehnt.

Auch wenn das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2, § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012) aufgehoben wurde (Kundmachung in BGBl. I 167/2013 am 2.8.2013), kann der VfGH dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes nicht entgegenreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt. Dazu führt der Verfassungsgerichtshof in seiner Begründung aus, dass das angefochtene Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 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.

Auf Grund dessen wurden durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, §§ 1 Abs. 2 und 22 GSpG ab 1.3.2014 neu geregelt, das Wort „Poker“ wurde wieder in die beispielhafte Aufzählung von Glücksspielen aufgenommen und die Anzahl der zu vergebenden Konzessionen für Pokersalons erhöht. Nach § 60 Abs. 33 GSpG soll der Betrieb von Poker-Casinos auf Grund einer gewerberechtlichen Bewilligung mit 1. Jänner 2017 nicht mehr zulässig sein und sodann ausschließlich im Rahmen einer streng beaufsichtigten konzessionierten Spielbank gemäß § 22 GSpG ausgeübt werden (vgl. 24 der Beilagen XXV. GP – Regierungsvorlage – Materialien – Besonderer Teil – zu Artikel 10).

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG idGF 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 § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

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. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58 bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
- 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. 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.

3) Glücksspiel oder Geschicklichkeitsspiel?

Die Glücksspielabgaben sind - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG- im Glücksspielgesetz in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelt. Das Glücksspielgesetz wird als ein Gesetz sui generis bezeichnet, es hat primär ordnungspolitische Zielsetzungen, es regelt die Sportförderung (§ 20 GSpG), enthält aber auch steuerrechtliche Regelungen, vor den Novellen 2008 und 2010 die Konzessions- und Spielbankabgabe, seit 1. Jänner 2011 auch die Glücksspielabgaben und die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal "Ausspielung" auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG. In § 1 Abs. 1 GSpG wird definiert, was ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. Ein Spiel unterliegt dann dem Glücksspielgesetz, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis (Gewinn und Verlust) vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall abhängt. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG sind insbesondere Poker sowie Black Jack und deren Spielvarianten, Glücksspiele im Sinne des Glücksspielgesetzes.

Die Bf. bekämpft die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 GSpG damit, dass das Kartenpokerspiel kein Glücksspiel sei, vorwiegend sei es ein Geschicklichkeitsspiel. § 1 Abs. 2 GSpG sei im Hinblick auf Poker und seine Spielvarianten verfassungswidrig und sei eine durch Sachverständigenbeweis widerlegbare Tatsachenvermutung, somit

seien Sachverständigengutachten einzuholen, die die Geschicklichkeitseigenschaften des Kartenspokerspiels darlegen würden.

Die Bf. bot interessierten Personen die Möglichkeit, Kartenspokerspiele zu spielen, bereits vor dem 1.1.2011 an und verwirklichte damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG.

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Finanzamt zu, dass sich nicht mehr die Frage stellen kann, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt.

Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG sind Poker sowie Black Jack und deren Spielvarianten Glücksspiele, es liegt hier eine Legaldefinition und nicht eine gesetzliche Vermutung vor.

Nach den parlamentarischen Materialien zur Glücksspielnovelle 2008 und nach der Judikatur der Höchstgerichte (OGH 12.3.1991, 14 Os 140/90; VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201) wurde das Kartenspokerspiel, gleich welche Variante, immer insgesamt, d.h. auf Grund des Spieleinsatzes für ein Hoffen auf den Gewinn, als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG eingestuft. In § 1 Abs. 2 GSpG (vor BGBl. I 167/2013) ist klargestellt, dass Poker in seinen Varianten ein Glücksspiel ist. Mit der beispielhaften Aufzählung von bestimmten Arten von Glücksspielen in § 1 Abs. 2 GSpG "wurde ua der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201)." (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu § 1 sowie § 60 Abs. 22 GSpG).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes widerspricht es der Glücksspieleigenschaft eines Spieles nicht, wenn im Rahmen des Spieles komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenspokerspiel „Q Hold'em“ die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, die Bildung von Kartenkombinationen aus den eigenen verdeckten Karten und den offenen Karten, die allen Spielteilnehmern zur Bildung ihrer Kombinationen zur Verfügung stehen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Die Linie Sport-Spiel ist auch im Glücksspielgesetz durch eine bestimmte Form der Fußballwette (§ 7 GSpG - Toto) und Maßnahmen der Sportförderung (§ 20 GSpG) präsent. Wenn sich die Mitglieder der Kartenspokersvereinigungen selbst als Ausübende eines Denksports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenspokerspiels gemäß § 1 GSpG.

Entgegen den Angaben in der Berufung war Poker bei den „World Mind Sports Games“ in London 2012 (richtig: 9.-23.8.2012 in Lille) als Bewerb nicht vertreten (<http://de.wikipedia.org/wiki/Weltdenksportspiele> , Abfrage vom 6.5.2013).

Um Wiederholungen zu vermeiden wird zu den in der Beschwerde beantragten Beweisen auf die detaillierten Ausführungen dazu in der UFS-Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 verwiesen (<https://findok.bmf.gv.at>), in der auch noch andere sachbezogene Literatur besprochen wurde.

4) Pokermeisterschaften

Zum Vorbringen der Bf., dass sich der Geschicklichkeitscharakter von Pokerspielen auch deutlich bei Pokerturnieren und Pokermeisterschaften manifestiere, da immer wieder dieselben Spieler gewinnen, wird ausgeführt:

Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde § 1 Abs. 1 GSpG neu gefasst - statt der Mehrzahl "Glücksspiele", wird die Einzahl verwendet, nämlich dass ein Glücksspiel ein Spiel ist, bei welchem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Damit synchronisierte der Glücksspielgesetzgeber die dem Glücksspielgesetz unterliegenden Spiele mit dem "Spielvertrag" des ABGB, wonach immer das einzelne Rechtsgeschäft vom zeitlichen Beginn bis zum zeitlichen Ende betrachtet wird.

Ein Pokerturnier ist ein Wettbewerb, der dazu dient, den besten Pokerspieler zu ermitteln. Zu Beginn des Turniers erfolgt mittels Verlosung die Festsetzung der Sitzplätze. Die zugewiesenen Plätze dürfen während des Turniers nicht gewechselt werden. Bei Pokerturnieren zahlt jeder Spieler ein Startgeld (Entry Fee, Buy in). Dafür erhalten alle Spielteilnehmer das gleiche Spielkapital. Poker wird beim Turnier nach der üblichen Spielregel gespielt, nur werden in vorgegebenen zeitlichen Intervallen die Einsätze erhöht. Damit scheiden die Spieler aus dem Turnier aus, wenn sie ihre Jetons verspielt haben. Aus den Eintrittsgeldern und eventuellen Rebuys errechnen sich in der Folge die Preisgelder und werden nach einer vorher schon bekannten Prozentstruktur auf eine ebenfalls vorher festgelegte Anzahl von Spielern aufgeteilt, die am weitesten im Turnier kommen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist die Wortfolge des § 1 GSpG "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig" im Konnex mit dem Tatbestandsmerkmal "ein Spiel" in § 1 Abs. 1 GSpG zu sehen. Das Ergebnis eines Einzelspiels muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Auch Pokermeister können länger dauernde Verluststrecken nicht vermeiden, denn sie können den Zufallseffekt der ausgeteilten Karten nicht wirksam beeinflussen. Deswegen überwiegt auch beim Einzelspiel das aleatorische Element. Der Einfluss der "winning strategy" ist gering, wenn schlechte Karten ausgeteilt werden. Beobachtungszeitraum, ob ein Spiel ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, ist das einzelne Spiel. "Eine Einzelbetrachtung wird auch deshalb anzuwenden sein, weil dem Grund nach das Spiel, also jene Zeitspanne, die sich vom Austeilen der Karten bis zur Aufteilung des Pots erstreckt, zu beurteilen ist. Das Spiel ist daher nicht eine Aneinanderreihung von mehreren Spielabläufen, sondern jeweils mit dem Aufdecken der Karten bzw. dem Aussteigen aller anderen Teilnehmer beendet." (vgl. Lehner, Poker - ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung? Taxlex 2007, 263).

5) Literatur, usw.

Auf die Beischaffung der von der Bf. beantragten Beweismittel wird aus verfahrensökonomischer Sicht Abstand genommen.

Die von der Bf. angegebene Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche, wie etwa Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, usw. bietet keinen Beweis zur

Geschicklichkeitskomponente des Kartenpokerspiels dar, sondern detailliert die Illusion, die Spielwelt des Pokerspiels, die auf der Identifikation mit dem "geschickten" Gewinner aufbaut, beschreibt, die Situation des Verlierers aber ausblendet. Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler "verdienen" 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 entfaltet. (vgl. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

6) Ausspielung

Die Bf. vertritt weiters die Meinung, dass es bei den traditionellen Pokerspielsalons keine Ausspielungen gebe, da diese mit einer Gewerbeberechtigung betrieben werden und somit sei diese von der Anwendbarkeit der §§ 57 bis 59 GSpG ausgenommen.

Nach dem Glücksspielgesetz sind Ausspielungen

- Glücksspiele,
- bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist,
- die von "Unternehmern im weitesten Sinn angeboten" werden
- und die entgeltlich sind.

Die parlamentarischen Materialien zu BGBl. I 2010/54 in RV 658 BlgNR 24. GP zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG) definieren den Begriff einer Ausspielung als unternehmerisches Glücksspielangebot. Abs. 1 soll nun übersichtlicher und klarer gefasst werden. In Abs. 2 wird der Unternehmensbegriff legal definiert.

Der Unternehmerbegriff orientiert sich dabei an jenem des Umsatzsteuerrechts (Nachhaltigkeit; Erwerbszweck, kein Gewinnzweck notwendig). Keine Ausspielungen sind – mangels Unternehmereigenschaft - Glücksspiele in privatem Umfeld.

Durch die Neufassung wird auch nochmals verdeutlicht, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirkt. Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot kann sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern (vgl. dazu die Erläuterungen zur Einfügung des § 2 Abs. 4 GSpG durch die Glücksspielgesetznovelle 1996, BGBl. I 747/1996, RV 368 BlgNR, XX. GP).

Der Ausspielungsbegriff ist mit dem glücksspielmonopoleigenen Unternehmerbegriff gekoppelt. Ein der Definition des § 2 GSpG entsprechender Unternehmer muss ein Glücksspiel veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen. Mit der gewählten Formulierung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass jede nur denkbare unternehmerische Mitwirkung an einem Glücksspiel dessen Ausspielungscharakter begründen kann. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 34). Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an

einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt. Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist für die Qualifikation einer Ausspielung irrelevant. (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 2 Rz 7, dort zitiert: VwGH 25. 7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/001 0). Spielen mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein. Wirkt jedoch ein Unternehmer auf die in § 2 GSpG genannte Art und Weise mit, liegt ebenfalls eine Ausspielung vor. (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 2 Rz 8). Glücksspiele, an denen nur Spieler, die das nicht als Unternehmer betreiben, teilnehmen, z.B. bei zahlreichen Kartenspielen, sind dann keine Ausspielungen, wenn sie nicht von einem Unternehmer z.B. organisiert werden. (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 2 Rz 10).

Entgegen der Meinung der Bf. ist damit eindeutig geklärt, dass auch sie Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, da sie interessierten Personen in spezifischen Einrichtungen, nämlich Pokercasinos, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenpokerspielen in Form des Cashgame oder in Turnierform sowie am Spiel „Surrender“, einer Black Jack-Variante, teilzunehmen. Damit wird aber steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht.

7) Glücksspielabgabe

Die Glücksspielabgaben sind keine „neue Steuer“, sondern wurden „neu geregelt“: Durch die Novelle BGBl. I 2010/54 wurden die früher in § 33 TP 17 Gebührengesetz verhafteten Gewinnsteuern in § 57 GSpG transferiert und heißen fortan Glücksspielabgaben, zu deren Leistung der Konzessionär ebenfalls verpflichtet ist. Der Konzessionär im Bereich der Spielbanken hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe in der Höhe von 30 Prozent der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Die Übertragung der Bestimmungen aus dem GebG in das GSpG im Zuge der Novelle BGBl. I 2010/54 führt zu weiterer Übersichtlichkeit (vgl. Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989².S. 31f.).

Die Glücksspielabgaben iSd §§ 57 bis § 59 GSpG besteuern als Steuergegenstand das Rechtsgeschäft Spiel (der Begriff Ausspielung gemäß § 57 GSpG umfasst sämtliche entgeltliche Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung), wenn daran vom Inland aus teilgenommen wurde. Gegenstand der Glücksspielabgabe sind "Ausspielungen", also gegenüber dem Gebührengesetz nur bestimmte Glücksverträge, die Rechtsgeschäfte werden auf entgeltliche Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung eingegrenzt. § 57 Abs. 1 GSpG sieht als Grundtatbestand vor, dass Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles ist, nämlich der Einsatz.

§ 59 GSpG sieht mehrere Steuerschuldentstehungstatbestände vor, z.B. im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages, bei Ausspielungen grundsätzlich mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG. Bei den Glücksspielabgaben gilt als Vermittlung die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen und Gewinnen und darüber hinaus auch die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise. Die Bf. wurde nicht als Vermittlerin, sondern als Veranstalterin der Ausspielungen gemäß § 59 Abs. 2 GSpG als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Abgabenschuldner 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 abzuführen (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben. Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz (UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011). Die Glücksspielabgabepflicht der Bf. als Anbieterin bzw. Veranstalterin von Kartenpokerspielen und für das Spiel „Surrender“, nach dem vorgelegten Gutachten eine Black Jack-Variante, gründet sich auf § 57 Abs. 1 GSpG wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen 16% vom Einsatz bzw. für Turniere 16% vom Gewinn beträgt.

8) Verfassungswidrigkeit

Zu der in der Berufung vorgebrachten Verfassungswidrigkeit des Einbeziehens von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG wird ausgeführt, dass die definitive Bezeichnung von Kartenpokerspiel in der Liste der Glücksspiele des § 1 Abs. 2 GSpG, keine kompetenzwidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols ist, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG "Monopolwesen" im Jahr 1925 Poker in der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253, als verbotenes Glücksspiel aufgezählt war. Hinsichtlich der Subsumierbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes unter den Kompetenztatbestand "Monopolwesen" gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG lässt die höchstgerichtliche Rechtsprechung bislang keinen Zweifel an der Verfassungskonformität des Glücksspielmonopols unter dem Gesichtspunkt der Kompetenzverteilung erkennen. (Kohl, Das Österreichische Glücksspielmonopol, 143 dort zitiert: VfSlg. 7567/1975; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0296). Laut Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 141 ist die Ausweitung bestehender Monopole jedenfalls durch Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG verfassungsrechtlich gedeckt, eine Monopolisierung völlig andersartiger Sektoren sei als verfassungsrechtlich unzulässig zu werten.

Die Gewerbekompetenz des Bundes ist zwar grundsätzlich nicht auf strafgesetzlich erlaubte Spiele beschränkt. Doch sind die Bestimmungen der Gewerbeordnung nicht auf die vom Bund monopolisierten Angelegenheiten anzuwenden, unabhängig davon,

aus welchem Kompetenzbereich diese stammen. Da der Bund im Wesentlichen die strafgesetzlich verbotenen Glücksspiele auf Basis des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG monopolisiert hat, werden diese Glücksspiele somit im Ergebnis nicht von der Gewerbeordnung erfasst. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 119).

Mit ihren Einwendungen, dass aufgrund der Versteinerungstheorie im Jahr 1925 vom Monopol nur Glücks- und keine Geschicklichkeitsspiele erfasst waren, kann die Bf. nichts für sich gewinnen, da nach der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 Poker als verbotenes Glücksspiel aufgelistet war. Die Glücksspielverordnung 1923 bezeichnete Poker definitiv als "Glücksspiel".

In der namentlichen Nennung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs.2 GSpG liegt auch kein Verstoß gegen EU-Recht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind. (EuGH C-275/92, Schindler; EuGH C-124/97, Läärä; EuGH C-67/98, Zenatti; EuGH C-243/01, Gambelli, EuGH C-338/04, C-359/04, C-360/04, Placanica; EuGH C-42/07, Liga Portuguesa). Auch das Urteil EuGH C#64/08, 9.9.2010, Engelmann hat daran nichts geändert, mit der Änderung des Glücksspielgesetzes BGBl. I 111/2010 vom 30.12.2010 wurde dem Auftrag des EuGH nachgekommen und das BMF hat bereits Konzessionen für Spielbanken vergeben.

Die Bf. ist durch 16% Glücksspielabgabe vom Einsatz nicht schlechter gestellt, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre.

9) Glücksspielmonopol

Der Umfang des Glücksspielmonopols des Bundes wird durch die Begriffsbestimmungen der §§ 1 und 2 GSpG sowie durch die Ausnahmen des § 4 GSpG begrenzt (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 3 Rz 5).

Da jedes Staatsmonopol den Zugang zu diesem monopolisierten Erwerbszweig ausschließt und ihn bzw. die Übertragung diesbezüglicher Rechte dem Staat überlässt, stellt die Schaffung eines Staatsmonopols einen Eingriff in die verfassungsrechtlich geschützte Erwerbsfreiheit dar. Ebenso ist das Recht auf Eigentum berührt. Die gesetzlichen Regelungen von Monopolen müssen somit mit Art. 6 StGG (Erwerbsfreiheit) und Art. 5 StGG (Recht auf Eigentum) vereinbar sein, sowie den Anforderungen des Sachlichkeitsgebotes des Art. 7 B-VG entsprechen (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 3 Rz 13).

Das öffentliche Interesse an einer Regulierung des Glücksspiels und der beschränkten Erteilung der Konzessionen liegt neben dem Schutz der Öffentlichkeit vor einer Ausuferung der Spielsucht und dem Spielerschutz in der Bekämpfung der Geldwäsche durch Überwachung und effektive Aufsicht über die Konzessionäre. Eine streng beschränkte Erteilung von Konzessionen im Glücksspielbereich ist angesichts der drohenden fatalen Auswirkungen im Fall einer Liberalisierung jedenfalls eine adäquate und sachlich gerechtfertigte Regelung. Ein Vergleich mit anderen Wirtschaftszweigen verbietet sich nach Ansicht des VfGH (B 615/02-19 und 616/02-19) auf Grund der

verschiedenen Risiken und Interessenlagen (vgl. Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 3 Rz 17ff).

Im vorliegenden Fall erfolgte entgegen dem Vorbringen der Bf. kein kompetenzwidriges Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol, da wie vorhin bereits aufgezeigt, die von der Bf. angebotenen bzw. veranstalteten Spiele keine Geschicklichkeitsspiele sind, sondern per Legaldefinition als Glücksspiele im Glücksspielgesetz angeführt sind und nicht der Ausnahmebestimmung des § 4 GSpG unterliegen.

10) Steuerschuldner

Weiters sei für die Bf. nicht abzusehen, mit welcher Abgabepflicht aufgrund der Zahl der Spielverträge der Spiele sie letztlich rechnen müsse und übersteige die Bestimmung des § 57 Abs. 1 iVm § 59 Abs. 2 zweiter Teilstrich GSpG die Möglichkeiten der Bf., ihre eigene Abgabenschuld zu ermitteln und die Glücksspielabgaben seien für die Bf. ruinös.

Dieser Einwand wurde bereits in den Verfahren der Beschlüsse des VfGH 26.9.1995, B 220/95-17; VfGH 28.9.1998, B 2443/97-10 und VfGH 28.2.2006, B 63/05 zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 GebG iVm § 28 Abs. 3 GebG vorgebracht. Es ist üblich, dass die materiellen Abgabenvorschriften die Person des Steuerschuldners ausdrücklich bezeichnen und damit klarstellen, wer verpflichtet ist, den Anspruch zu erfüllen. Hierbei wird in aller Regel die Person als Schuldner genannt, die als Steuersubjekt den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Mitunter wird aber diese Identifizierung aus Zweckmäßigkeitsgründen aufgegeben und es werden von mehreren den Tatbestand verwirklichenden Personen nur eine, manchmal auch andere Personen als die, die den Tatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner bezeichnet (Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, S. 163ff).

Im Vergleich zu § 59 Abs. 2 GSpG finden sich im Gebührengesetz mehrere Bestimmungen, nach denen andere Personen als die Vertragspartner Schuldner der Rechtsgeschäftsgebühr sind:

- gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. b GebG wird bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften der Dritte, dem die nur von einem Vertragsteil unterfertigte Urkunde ausgehändigt wird, Gebührenschuldner
- gemäß § 28 Abs. 1 Z. 3 GebG ist der Gebührenschuldner, der im Fall des Gedenkprotokolles vom Abschluss des Rechtsgeschäftes Mitteilung macht;
- gemäß § 28 Abs. 2 GebG ist jeder Inhaber eines Wechsels Gebührenschuldner;
- nach Maßgabe des § 29 GebG ist der Geschäftsführer 'ohne Auftrag' Gebührenschuldner.

Darüber hinaus haften gemäß § 30 GebG alle zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige. Weitere allgemeine Haftungsfälle (die auch für Gebühren gelten) sind in der BAO enthalten.

Es entspricht der generellen Ordnungsstruktur des Steuerrechtes, unter Umständen andere Personen als die, die den Steuertatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner zu bezeichnen. Diese Person muss nicht unmittelbar selbst den

Steuerauslöseeffekt setzen, es genügt eine Beteiligung oder Ermöglichung. Der bloß organisierende Veranstalter von Glücksspielen setzt mit seiner den Spielern angebotenen Infrastruktur eine *conditio sine qua non*, dass entgeltliche Glücksspiele gespielt und damit laufend Fälle des Glücksspielabgabentatbestandes verwirklicht werden. Eine ruinöse, unverhältnismäßige Wirkung wird durch § 59 Abs. 2 GSpG, wonach auch der Veranstalter, der Glücksspiele organisiert, Steuerschuldner ist, nicht entfaltet. Im Gegenteil, durch diese Bestimmung wird der Veranstalter dem Lotterienkonzessionsinhaber und Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG gleichgestellt. Die Nahebeziehung der Bf. ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben.

Die Besteuerung von Kartenpokerspielen und ähnlichen Spielen, die von einem Organisator/Veranstalter angeboten werden iSd § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 Abs. 2 GSpG entfaltet grundsätzlich keine unlimitierte Wirkung in dem Sinn, dass es zu einer Übermaßbesteuerung kommt. Mit den Glücksspielabgaben wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert. Steuerschuldner sind die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben-, Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzen, dh die Vertragsteile und der Veranstalter. Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin ist insofern mittelbar beteiligt, als sie den Spielern die Infrastruktur anbietet. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen.

Die Bf. ist "als Veranstalterin" gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Abgabenschuldnerin der Glücksspielabgaben, da sie im Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012 nicht "Lotterienkonzessionärin" gemäß § 14 GSpG war und auch keine Bewilligung gemäß § 5 GSpG zum Betrieb von Glücksspielautomaten hatte. Eine gewerberechtliche Bewilligung erfüllt nicht die Voraussetzungen "Konzession" bzw. "Bewilligungsinhaber" (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

11) Übergangsbestimmung § 60 Abs. 24 GSpG

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes besteht kein Zusammenhang des § 60 Abs. 24 GSpG zu den Glücksspielabgaben:

§ 60 Abs. 24 GSpG in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 2010/54 lautete:

"§ 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes steht dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist."

Die parlamentarischen Materialien RV 658 BlgNR 24. GP (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu § 60 Abs. 24 GSpG) erläutern dazu:

"Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons

bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl. dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl. zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten. Diese Rechtsfrage soll nun für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit zunächst weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen." Nach dem in RV 658 BlgNR 24. GP zitierten Erkenntnis VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033 hielt der Verwaltungsgerichtshof die für die Strafbarkeit als Beitragstäter erforderliche Kausalität des Verhaltens des Beitragstäters für das Verhalten des Haupttäters durch die Vermietung der Räumlichkeiten mit der gleichzeitigen Zurverfügungstellung der Spieltische und Jetons gegeben.

§ 60 Abs. 24 Glücksspielgesetz in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 2010/73 lautete:

"Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist." Die parlamentarischen Materialien RV 657 BlgNR 24. GP zu § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG erläutern:

"in Zukunft soll es möglich sein, eine weitere Spielbankkonzession zum Betrieb eines Pokersalons zu vergeben. Es gelten die Bestimmungen zu Spielbanken. Das bedeutet, dass sämtliche aufsichtsrechtlichen Maßnahmen, Geldwäschebestimmungen und Spielerschutzbestimmungen auf den Pokersalonkonzessionär in gleicher Weise anzuwenden sind. Als Unterschied zu einer Spielbank ist lediglich das reduzierte Eigenkapital anzuführen, da auch das Spielangebot auf Poker-Lebendspiel eingeschränkt wurde.

Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl. dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl. zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten.

In der Zeit bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession gemäß § 22 soll diese Rechtsfrage für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung daher nicht

durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit in dieser Zeit weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen. Mit Erteilung der Pokersalonkonzession im Sinne des § 22 ist die unternehmerische Durchführung von Poker im Lebendspiel außerhalb von Spielbankkonzessionen und außerhalb des Wirtshauspokers im Sinne des § 4 Abs. 6 jedenfalls verboten."

Der Verfassungsgerichtshof hob mit Erkenntnis des VfGH 30.6.2012, G 51/11-8, die Wortfolge "zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis" in § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. (BGBl. I 2012/69). In der Begründung Punkt 3.2. stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut der Übergangsbestimmung in vertretbarer Weise abgeleitet werden konnte, dass der Betrieb von Pokersalons nach bisheriger Rechtslage, wenn schon nicht ausdrücklich für zulässig erklärt, so doch wenigstens hingenommen wurde.

Mit Erkenntnis des VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua hob der Verfassungsgerichtshof § 60 Abs. 24 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit auf und interpretierte diese Vorschrift in der Begründung: "Die Konzessionsbindung (nach § 60 Abs. 24 GSpG am 31.12.2012) für Glücksspielveranstalter wie die antragstellenden Gesellschaften zeitigt deswegen besonders nachteilige Folgen, weil die bisher auf Grund der Gewerbeordnung ausgeübten Tätigkeiten nunmehr im Regime des Glücksspielgesetzes nicht mehr zulässig und daher einzustellen sind." (BGBl. I 2013/167).

Es ging darum, dass "gewerberechtlich bewilligte" Pokersalons einen gewissen Zeitraum - bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession - weitergeführt werden konnten. Die RV 658 BlgNR 24. GP verweist auf RV 368 BlgNR 20. GP zu § 2, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. Die Bf. kann nichts für sich gewinnen, wenn sie meint, mangels Vorliegen einer "Ausspielung" könne sie als Betroffene des § 60 Abs. 24 GSpG den Glücksspielabgabentatbestand des § 57 GSpG nicht auslösen. Der Verweis auf § 2 GSpG bezog sich nur darauf, dass unter den genannten Voraussetzungen keine "verbotene" Ausspielung vorliegt. Eine Ausspielung liegt sehr wohl vor.

Zum hier maßgeblichen Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012 ist die Vorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG zwar aufrecht, hat aber zu den Glücksspielabgaben keinerlei Bezug (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

12) Fazit:

- § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010, regelt Poker sowie Black Jack und deren Spielvarianten definitiv als Glücksspiel. Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass sich weitere Ermittlungen wie Sachverständigengutachten erübrigen, ob es sich bei diesen Spielen um Glücks- oder Geschicklichkeitsspiele handelt, da eine Legaldefinition vorliegt.

- Die namentliche Aufzählung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG ist keine unzulässige Ausdehnung des Glücksspielmonopols, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG "Monopolwesen" im Jahr 1925 Poker in der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 als verbotenes Glücksspiel aufgezählt war. In der namentlichen Nennung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG liegt auch kein Verstoß gegen EU-Recht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).
- Die definitive Anführung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG ist nach VfGH 27.6.2013, G 26/2013 und G 90/2013, nicht verfassungswidrig; durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, wurden das Wort „Poker“ wieder in die beispielhafte Aufzählung von Glücksspielen aufgenommen.
- Geschicklichkeitsspiele wurden im vorliegenden Fall nicht in das Glücksspielmonopol einbezogen, da die von der Bf. angebotenen bzw. veranstalteten Spiele – wie aufgezeigt – keine Geschicklichkeits-, sondern Glücksspiele sind.
- Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Es handelt sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerliche Grundsätze übertragen werden können. Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel, in Form der glücksspielgesetzlichen Ausspielung = unternehmerisches Glücksspielangebot.
- Die 1. Voraussetzung einer glücksspielgesetzlichen Ausspielung ist vorweg gegeben, da die von der Bf. durchgeführten Kartenpokerspiele schon aufgrund des § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiele, deren Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, klassifiziert werden und die entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge tatsächlich abgeschlossen wurden.
- Die 2. Voraussetzung ist das Vorliegen des unternehmerischen Bereiches iSd § 2 GSpG, in welchem die Glücksspiele durchgeführt werden. Die Bf. erfüllt die glücksspielmonopoleigene Unternehmervoraussetzung iSd § 2 GSpG, da sie die konkrete Spielmöglichkeit in ihren Räumlichkeiten anbot und die Infrastruktur zur Verfügung stellte. Damit sind beide Voraussetzungen für das Vorliegen einer "Ausspielung" gegeben, womit das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz bzw. Gewinn bei Turnieren durch die Bf. gesetzt wurde (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).
- Da die Bf. glücksspielrechtliche Unternehmerin ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalterin, die die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Teilstrich. Da mit den Glücksspielabgaben der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird, sind Steuerschuldner die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben-, Konzessionsabgaben- und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzen, dh die

Vertragsteile und der Veranstalter. Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist insofern mittelbar beteiligt, da sie den Spielern die Infrastruktur anbietet. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

- Es gibt keine Konnexität zwischen § 57 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG idF vor VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua., da letztere Bestimmung lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vorsah und der Bezug zu § 2 GSpG das Vorliegen einer Ausspielung nicht in Frage stellte; im Gegenteil, die RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweist auf RV 368 BlgNR 20. GP zu § 2 GSpG, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. § 60 Abs. 24 GSpG hatte daher mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nichts zu tun, sie höhlt den Steuertatbestand jedenfalls nicht iSe Begünstigung für die Bf. wieder aus (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

- Die Bf. betreibt zwei Pokercasinos, in X und in Y, an beiden Standorten veranstaltete sie im Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012 Kartenpokerspiele als Cashgame und in Turnierform, sowie „Surrender“, nach dem vorgelegten Gutachten eine Black Jack-Variante, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten Ausspielungen erfüllte. Mit den Ausspielungen setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

- Die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe wurde von der Bf. bekannt gegeben und vom Betriebsprüfer anhand der von der Bf. vorgelegten Aufzeichnungen geprüft; die Höhe der Glücksspielabgabe wurde von der Bf. nicht bestritten.

Entgegen der Meinung der Bf. sind die von ihr angebotenen Spiele Glücksspiele iSd § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 und unterliegen für den o.a. Zeitraum der Glücksspielabgabe des § 57 Abs. 1 GSpG.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes und der gesetzlichen Bestimmungen war über die Beschwerden wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es sich um Glücksspielabgabe handelt und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 1 GSpG und § 59 GSpG gibt.

