

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den-Senat, in der Beschwerdesache A.B., Wohnadresse, damals vertreten durch Stb1, Adresse1, nunmehr vertreten durch die Stb2, Adresse2, über die Beschwerde vom 08.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.03.2016, vertreten durch R. und I., betreffend Abweisung eines Aussetzungsantrages (§ 212a BAO), nach der am 26.4.2018 in Abwesenheit der Beschwerdeführerin und ihrer nunmehrigen steuerlichen Vertretung und in Anwesenheit der Amtsvertreter durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 29.1.2016 brachte die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.1.2016 Bescheidbeschwerden ein und beantragte gleichzeitig die Einhebung für folgende Abgaben gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Beschwerden von der Einhebung auszusetzen:

Glücksspielabgabe 8/2013 in Höhe von € 6.457,42,
Glücksspielabgabe 9/2013 in Höhe von € 5.522,39,
Glücksspielabgabe 10/2013 in Höhe von € 5.535,71,
Glücksspielabgabe 11/2013 in Höhe von € 5.710,55,
Glücksspielabgabe 12/2013 in Höhe von € 6.537,77,
Glücksspielabgabe 01/2014 in Höhe von € 6.973,18,
Glücksspielabgabe 02/2014 in Höhe von € 4.896,36.

In der Beschwerde gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide brachte die Bf. zusammenfassend vor:

"Das Glücksspielgesetz differenziert in §§ 17 Abs. 3, 28 Abs. 3 und in 57 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG hinsichtlich der Besteuerung von Pokerausspielungen zwischen

konzessionierten und nicht-konzessionierten Unternehmern. Diese Differenzierung und die inkohärente Ausgestaltung der Steuersätze und Bemessungsgrundlagen im Bereich der Pokerausspielungen stellt auf Grundlage der verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Vorgaben sowie der Rechtsprechung des EuGH (insbesondere der unionsrechtswidrigen Vergabe der österreichischen Glücksspielkonzessionen) eine Diskriminierung gegenüber den Konzessionären dar und verstößt somit gegen die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit. Dem liegen weder Rechtfertigungsgründe des Allgemeininteresses zu Grunde noch ist diese Differenzierung als verhältnismäßig einzustufen. In Folge der unmittelbaren Anwendung des Unionrechts kann einem Nicht-Konzessionär somit keine höhere Steuerbelastung erwachsen als dem Konzessionär. Dies gilt auch hinsichtlich der Einhebung von Glücksspielabgaben.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht widerspricht die höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht-Konzessionären der Bundesverfassung in Form des Gleichheitsgrundsatzes und der Erwerbsfreiheit.

Die höhere Besteuerung verletzt auch das Diskriminierungsverbot und die unternehmerische Freiheit der Grundrechte-Charta. Auf diesen Befund können sich in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Anbieter mit Sekundärniederlassung in Österreich und in Österreich niedergelassene Vermittler eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Anbieters stützen.

Aufgrund des Durchschlagens der unionsrechtlichen Grundsätze bei der Beurteilung der österreichischen Glücksspielregelungen und des verfassungsrechtlich gewährleisteten Inländerdiskriminierungsverbotes geltend diese Grundsätze für den rein innerstaatlichen Sachverhalt.

In diesem Zusammenhang sei nochmals abschließend darauf hingewiesen, dass alle mit der Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit der österreichischen Glücksspielregelungen im Einzelnen (darunter fällt auch die Zulässigkeit einer unterschiedlichen Besteuerung von Marktteilnehmern in Folge der in Frage stehenden Unionsrechtswidrigkeit österreichischen Glücksspielmonopols) befassten Gerichte damit vom EuGH - nicht zuletzt nochmals ausdrücklich und unmissverständlich dargelegt in der Rs Pfleger - eine ganze Reihe umfangreicher empirischer Feststellungen sowie rechtlicher Würdigungen aufgetragen wurde. Die Verpflichtung zur Überprüfung des Glücksspielmonopols hinsichtlich der vom EuGH entwickelten Kriterien und, bei Verneinung auch nur eines Kriteriums, das Unangewendet-Sein-Lassen der glücksspielrechtlichen Regelungen (auch in Hinblick auf die Besteuerung) trifft jedes Gericht, egal in welcher Verfahrensphase.

Aufgrund des Verstoßes gegen verfassungs- und unionsrechtliche Grundsätze ist die Republik Österreich nicht befugt Glücksspielabgaben auf Grundlage des § 57 Abs. 1 GSpG auf Pokerausspielungen von Nicht-Konzessionären iSd GSpG iHv 16% des Einsatzes einzuheben, die höher sind als jene, denen die Konzessionäre und Nichtkonzessionäre im Onlinebereich unterliegt.

Die Beschwerdeführerin begehrt daher die teilweise Aufhebung der gegenständlichen Bescheide und die Nichtfestsetzung der Glücksspielabgaben für Pokerausspielungen."

Mit Bescheid vom 4.3.2016 wies das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung der Einhebung mit der Begründung ab, dass die Aussetzung nicht zu bewilligen sei, insoweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheine (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO). Anlässlich der Entscheidung über einen Aussetzungsantrag sei somit von der Abgabenbehörde auf die Erfolgsaussichten der Beschwerde Bedacht zu nehmen, und zwar anhand des Beschwerdevorbringens (VwGH 26.7.1995, 95/16/0018; VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100).

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung und dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 1 Abs. 2 GSpG: Poker ist ein Glücksspiel, § 57 Abs. 1 GSpG) sei die Beschwerde nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend, daher sei der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO bezüglich der Glücksspielabgabe für Poker abzuweisen gewesen (vgl. VwGH 18.01.1990, 89/16/0025; VwGH 30.08.1995, 94/16/0085; VwGH vom 28.06.2007, 2007/16/0028).

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. mit Eingabe vom 8.4.2016 Bescheidbeschwerde ein und führte aus:

„Die Abgabepflichtige ist eine österreichische Staatsbürgerin, die seit April 2009 einen freigewerblichen Pokersalon betreibt und seit dem 1.4.2009 eine rechtskräftig erteilte und dem Finanzamt vorgelegte Gewerbeberechtigung für das "Halten erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter“ verfügt.

Diese Gewerbebefugnis erstrecke sich auf alle erlaubten Kartenspiele, insbesondere auch auf die von der Abgabepflichtigen im Gewerbeverfahren bekannt gegebenen Arten des traditionellen Pokers. Am Standort der Abgabepflichtigen wurden im Beschwerdezeitraum — der Gewerbeberechtigung entsprechend — ausschließlich Pokerspiele im Lebendspiel ohne Bankhalter in Form von Pokertournieren durchgeführt, wobei sich die Dienstleistung der Abgabepflichtigen auf die entgeltliche Bereitstellung von Karten und Tischen in den Räumen der Abgabepflichtigen erstreckt.

Fraglich in diesem Zusammenhang ist, ob

a) es sich im gegenständlichen Fall von Ausspielungen um Geschicklichkeitsspiele handelt, die nicht dem Glücksspielmonopol unterliegen und daher auch keine Glücksspielabgaben iSd § 57 Abs. 1 GSpG anfallen, oder

b) ob es sich um Ausspielungen handelt, die als Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen sind, und Glücksspielabgabe gemäß Glücksspielabgaben iSd § 57 Abs. 1 GSpG anfallen

c) und falls b) zutrifft, ob es sich dabei um eine verfassungskonforme Besteuerung des zu gewährleistenden Rechts auf Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG) handelt.

2. Poker als Glücksspiel Zeitraum 8/2013-2/2014

2.1. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Festsetzung der in den Bescheiden angeführten Glücksspielabgaben für Pokerausspielungen wird unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 27. November 2015 anlässlich der zur Grunde liegenden Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin begründet.

Demnach sei das Spiel „Poker“ gemäß der von der Finanzverwaltung angewendeten Rechtslage idF des GSpG nach dem 2.8.2013 trotz der Streichung des Wortes „Poker“ als dem § 1 Abs. 2 GSpG unter Verweis auf VwGH 4.8.2005, 2000/17/0201 als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen, bei dem die Entscheidung vorwiegend oder überwiegend vom Zufall abhängt. Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% Einsatz.

2.2. Auffassung der Beschwerdeführerin

Wie bereits in der Offenlegung vom 20. August 2014 und in der Bescheidbeschwerde vom 29. Jänner 2016 dargelegt, vertritt die Beschwerdeführerin, folgende Rechtsansicht hinsichtlich der Zulässigkeit der in ihren Räumlichkeiten durchgeführten Pokerausspielungen auf Basis des vorliegenden Gewerbescheines und der glücksspielabgabenrechtlichen Konsequenzen:

Im Erkenntnis vom 27.6.2013, (G 26/2013, G 90/2012) hat der Verfassungsgerichtshof das Wort „Poker“ in den §§ 1 Abs. 2, 22 und 60 Abs. 24 GSpG gestrichen und iZm § 22 GSpG als verfassungswidrig erkannt. Insofern stellt sich im angegebenen Zeitraum mangels gesetzlich normierter Legaldefinition wiederum die Frage des Vorliegens eines Glücksspiels.

2.2.1. Vorliegen von Geschicklichkeitsspielen

Die traditionellen Kartenspiele des Pokers sind vorwiegend Geschicklichkeitsspiele, die im Gegensatz zu typischen Glücksspielen nicht auf einem zivilrechtlichen Vertrag zwischen dem ausspielenden Unternehmer und den Spielern, sondern zwischen den Spielern beruhen.

In dem von der Abgabenbehörde verwiesenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch nicht generell ausgesprochen worden, dass alle Kartenspiele des Pokers Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes seien. Das durch die Behörde im Rahmen der Ermittlungen des dem VwGH zu Grunde gelegenen Verfahrens durch die Behörde vorgelegte Sachverständigengutachten besagte, dass der Ausgang der in Frage stehenden Pokerarten nicht ausschließlich, aber überwiegend vom Zufall abhänge. Der Sachverständige stützte seine These insbesondere auf mathematisch formalisierte Überlegungen, wonach die geringe Wahrscheinlichkeit eine bestimmte Kombination von Karten zu erhalten, die Wahrscheinlichkeit, dass ein Spieler seine Entscheidungen auf Basis der den Mitspielern zugeteilten Karten treffe, gegen Null gehe, weshalb der Ausgang des Spieles vorwiegend vom Zufall abhänge und deshalb ein Glücksspiel vorläge.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die bei den traditionellen Pokerspielen maßgeblichen Umstände in diesem Gutachten keine ausreichende Berücksichtigung fanden bzw. als unmaßgeblich angesehen wurden, nämlich, dass das Spiel selbst von physisch-

rationalen, strategischen Überlegungen und von der Geschicklichkeit des einzelnen Spielers abhängig ist, sodass ein Spieler durch Bluffen oder aufgrund der Reaktionen der Mitspieler selbst bei schlechteren Karten ein günstigeres Spielergebnis erreichen kann, als es die Kartenlage ohne Berücksichtigung des Spielverlaufes von Beginn an, also nach der Kartenverteilung, vorsehen würde. Während am Spielbeginn Gewinn und Verlust keineswegs feststehen, verändern sich die Gewinnchancen mit jeder auf Geschicklichkeit beruhenden Spielhandlung eines Spielers. Gewiss spielt bei Poker - wie bei jedem Kartenspiel — auch ein gewisses Maß an Zufall mit, es gibt aber keine mathematisch exakten Kriterien für die begriffliche, empirische Zuordnung des Pokers zu den typischen Glücksspielen, bei welchen schließlich nur der Zufall ausschlaggebend ist. Die Zuteilung der Karten ist bei Poker nämlich nicht überwiegend spielentscheidend, vielmehr ist für den Verlauf des Spieles die rational steuerbare Geschicklichkeit, lediglich unterstützt vom Zufall einer Kartenlage und dies über mehrere Spielfolgen (zB bei der Ausrichtung von Turnieren) maßgeblich. Die bloße Datenansammlung und die Wahrscheinlichkeitsrechnung über Kartenlagen können niemals Erfahrungswerte und vergleichende Beobachtungen der Wirklichkeit des Spielverhaltens einzelner Spieler über mehrere Spielverläufe ersetzen. Dies wird nicht zuletzt im Lebendspiel deutlich, wo bestimmte Pokerspieler über längere Zeiträume weltweite Dominanz ausspielen. Wenn die dort gespielten traditionellen Pokerspiele wirklich überwiegend vom Zufall abhängig wären, wäre die Umschlagshäufigkeit der an den weltweit höchstdotierten Turnieren Teilnehmenden extrem hoch, dh. überwiegend verschiedene Spieler würden teilnehmen. Das Gegenteil ist der Fall, eine geringe Anzahl von meist denselben Spielern ist teilnahmeberichtigt und dominiert über einen längeren Zeithorizont gesehen, die Turnierszene (wie auch bei anderen Sportarten, wo die Weltrangliste auch nicht vom Zufall, sondern der Geschicklichkeit des Spielers abhängt). Dies wurde nunmehr auch versucht empirisch nachzuweisen. Durch eine neuen Methode wurde der relative Geschicklichkeitsvorteil im Pokerspiel quantifiziert und damit die Behauptung widerlegt, dass Pokerspiel ein Glücksspiel sei. Bei den durchgeführten wissenschaftlichen Untersuchungen wurde sichtbar, dass in einem vereinfachten Pokerspiel, bei dem jeder Akteur lediglich eine Entscheidung zu treffen hat, ein geschickter Spieler aufgrund seiner gewählten Strategie eine Favoritenrolle von 65:35 einnehmen könne. Im realen Pokerspiel hätten die Akteure einen größeren Handlungsspielraum zur Verfügung und daher wäre der Wert noch höher anzusetzen, weil die unterlegenen Spieler dann auch entsprechend mehr Möglichkeiten haben Fehler zu machen.

Beweis: Martin Sturc - „SKILL BEATS LUCK — Der Geschicklichkeitsfaktor im Pokerspiel“, 2015 (ISBN 978-3734765940)

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass am Verhalten eines Gewinners, an seinen Chancen, Erfolgen und Misserfolgen über mehrere Spielverläufe nach empirischen Kriterien anhand seiner Kartenlage und Geschicklichkeit die rechtliche Qualifikation des Vorliegens eines Glücks— oder Geschicklichkeitsspieles zu prüfen wäre,

und nicht auf einer Wahrscheinlichkeitsberechnung mathematisch veranschlagten Zufall möglich Kartenlagen in einem isoliert betrachteten Spiel.

Weiters ist festzuhalten, dass nicht alle Pokerspiele empirisch mit allen anderen Arten von Poker vergleichbar sind, da bei jeder Art von Poker unterschiedliche individuell empirische nachzuweisende Verhaltensweisen der Spieler maßgeblich sind. Da der Beschwerdeführer im angeführten Fall dem Gutachten des Finanzamtes nicht in gleicher fachlicher Art mittels eines Gegengutachtens gegenübergetreten ist, ist die Beweisführung des Vorliegens eines Glücksspieles im konkreten Fall auf eine Schlüssigkeitsprüfung beschränkt und nur eingeschränkt aussagefähig. Neben der Tatsache, dass der Entscheidung nach § 63 Abs. 1 VwGG nur für den konkreten Fall verbindliche Wirkung zukommt, sind der Rechtsauffassung, dass die im Urteil angeführten Argumente nicht eins zu eins auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar sind und es sich bei den Pokerspielen ausschließlich um Geschicklichkeitsspiele handelt, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen.

In Folge der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass es sich bei Poker um kein Glücksspiel, sondern um ein Geschicklichkeitsspiel handelt, können im angegebenen Zeitraum auch keine Glücksspielabgaben anfallen.

2.2.2. Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG)

Durch Art 6 StGG ist die Erwerbsfreiheit garantiert. Geschützt ist jede auf wirtschaftlichen Erwerb gerichtete Tätigkeit. Das Halten von Poker ohne Bankhalter - ebenso wie das Vermitteln von Glücksspiel für andere Wirtschaftsteilnehmer - fällt daher in den Schutzbereich des Grundrechts. Auf Art 6 StGG können sich österreichische Staatsbürger und juristische Personen mit Sitz im Inland berufen, somit auch Unternehmer mit Sitz in Österreich oder österreichische Vermittler von (in— oder ausländischen) Unternehmern.

Nach der Rsp des Verfassungsgerichtshofs schützt Art 6 StGG nur vor intentionalen Eingriffen in die Erwerbsfreiheit, nicht jedoch vor Maßnahmen mit anderer Zielsetzung, die als faktische Nebenwirkung eine Einschränkung der Erwerbstätigkeit zur Folge haben. Die Normierung von Steuern hat offenkundig vor allem fiskalische Gründe; eine dadurch bewirkte Beschränkung der Erwerbstätigkeit wäre insofern nur eine faktische Be- bzw Verhinderung einer Erwerbstätigkeit.

Eingriffe in die Erwerbsfreiheit sind jedoch nur zulässig, wenn diese im öffentlichen Interesse geboten sind, zur Verwirklichung dieses öffentlichen Interesses geeignet und adäquat und auch sonst sachlich zu rechtfertigen sind - dh, wenn der Eingriff verhältnismäßig ist. Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer beschränkenden Maßnahme ist auch zu prüfen, ob Alternativen bestehen, die den angestrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrechte weniger einschränkenden, Weise erreichen lassen. Im Erkenntnis VfSlg 9750 und in jenem vom 5.12.2011 (B 533/11) sah der VfGH das Ziel der Eindämmung des Glücksspieles als im öffentlichen Interesse liegend und die geprüfte Besteuerung als sachlich gerechtfertigt an, jedoch nur dann und insoweit

als das Vorliegen einer exzessiven, das Wesen dieser Grundrechte beeinträchtigenden Regelung nicht vorliegt. Dies ist jedoch vorliegend der Fall, da die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bei Rechtmäßigkeit der Besteuerung in dieser Form sämtliche nicht konzessionierte Unternehmer die Pokerausspielungen durchführen insbesondere den Erwerbszweig der freien gewerblichen Unternehmer mit Inkrafttreten der Bestimmung mit 1.1.2011 schlagartig und ohne Möglichkeit der Tätigkeitsausübung ausschalten würde.

Die hier geprüften Umstände — höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht-Konzessionären im Vergleich zu Konzessionären zum Zweck der Zurückdrängung des Glücksspiels - stellen sich allerdings als unverhältnismäßig dar:

Die Unverhältnismäßigkeit des § 57 Abs. 1 GSpG idF der GSpG-Novelle 2010 ist insbesondere daraus zu erblicken, dass die Besteuerung nicht vom tatsächlichen Betriebsumsatz des Unternehmens, sondern von der Höhe der Einsätze der Pokerspieler erhoben wird.

a. Exzessive Besteuerung

Der Beschwerdeführerin ist es nicht möglich eine höhere Steuerlast an Glücksspielabgabe zu tragen als den Rohertrag den sie erwirtschaftet (vgl. in der Betriebsprüfung vorgelegte Aufstellungen im zu Grunde liegenden Prüfungszeitraum). Kein Unternehmer kann eine Erwerbstätigkeit ausführen, bei der die Glücksspielabgabenbelastung - ohne Berücksichtigung weiterer Steuern höher ist, als der Rohertrag, mit dem er seine laufenden Aufwendungen (Miete, Personal, etc.) zu bestreiten hat. Die Belastung der Pokerausspielungen mit Glücksspielabgaben iSd § 57 Abs. 1 GSpG kommt einer Erdrosselungsbesteuerung gleich, was de facto einem Berufsverbot gleichkommt. Vergleicht man die festgesetzte Abgabenschuld mit den Einnahmen der Beschwerdeführerin wird augenscheinlich, dass es um keine bloß die Rentabilität der Tätigkeit schmälernde Belastung geht, sondern die Erwerbstätigkeit vollständig unterbindet.

Aufgrund der Eigenart des Pokerspiels und seiner Gewinnmöglichkeiten ist es auch nicht möglich, den Spieler zur Abgabe von 16% des Einsatzes zu verhalten, da die Gewinnmöglichkeiten beim Pokerspiel eine derartig hohe Abschöpfung nicht zulassen würden. Bei einer durchschnittlichen Dauer einer solchen Ausspielung von rund 5 Minuten, hätte der Spieler innerhalb von kurzer Zeit (also nach spätestens 7 Spielen), 100% seines Einsatzes zusätzlich an Glücksspielabgabe zu entrichten. Ein solches Spiel wäre aufgrund der steuergesetzlichen Bestimmungen somit am Markt nicht konkurrenzfähig, somit für Spieler unzugänglich, wodurch diese Besteuerungsform daher faktisch einer Unterbindung des Pokerspiels im frei gewerblichen Unternehmerbereich gleichkommt.

b. Unverhältnismäßiger Sachaufwand

Weiters stellt sich der für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderliche Sachaufwand als unverhältnismäßig dar. Es kann der Beschwerdeführerin im Vergleich zu den Konzessionären und Internetanbietern in Folge des Abstellens bei der

Bemessungsgrundlage auf das einzelne Spiel nicht zugemutet werden, notwendiges zusätzliches eigenes Personal für die Erfassung der Einsatzhöhen an den jeweiligen Pokertischen einzusetzen, wodurch der Spielbetrieb in einer nicht vertretbaren Art und Weise gestört würde. Dies würde einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für die Beschwerdeführerin darstellen.

c. Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Schätzverfahren

Die aus den Spieleinsätzen resultierenden Bemessungsgrundlagen können vom freigewerblichen nur rechnerisch fiktiv und nicht auch ein rechtlich materieller Umsatz des Unternehmers erfasst werden.

Aufgrund der in der Praxis daher kaum möglichen Erfassung der Spieleinsätze im Rahmen des Cash Games ist die Berechnung der Bemessungsgrundlage im Fall von Pokerausspielungen wie selbst von der Finanzverwaltung eingeräumt wird in der Regel nur im Schätzwege zu ermitteln. So auch im vorliegenden Fall. Eine Schätzung ist nicht zulässig, da eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen sei, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Da sich die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Fall der Ermittlung der Einsätze im Fall von Pokerausspielungen - wie im Punkt b. dargelegt als unverhältnismäßig erweist - gibt es für das Schätzungsverfahren keine sachliche Rechtfertigung.

Selbst wenn die unterschiedliche Besteuerung im öffentlichen Interesse liegen würde, wäre diese jedenfalls nicht erforderlich im Sinne der Verhältnismäßigkeitsprüfung: Die niedrigere Besteuerung von Konzessionären zeigt, dass allfällige taugliche Ziele auch mit einer niedrigeren (eben gleich niedrigen) Steuerlast verwirklicht werden können. Bei freien gewerblichen Unternehmern könnte dies bspw. über die GewO geregelt werden. Stehen sich zwei im zu beurteilenden Zusammenhang gleichartige Gruppen gegenüber, können Grundrechtsbeschränkungen, die eine Gruppe schwerer treffen als die andere, nicht erforderlich sein. Die mildere Grundrechtsbeschränkung der einen Gruppe belegt, dass es gelindere Mittel zur Zielerreichung gibt als die schwerer wiegende Beschränkung der anderen Gruppe.

Im vorliegenden Zusammenhang stehen sich Konzessionäre und (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellte) Nicht-Konzessionäre gegenüber, wobei Konzessionäre einer milderer Besteuerung unterliegen. Dies zeigt, dass es Alternativen zur höheren Besteuerung von gleichgestellten Nicht-Konzessionären gibt, die den angestrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrechte weniger einschränkenden, Weise erreichen lassen, nämlich die Besteuerung von Nicht-Konzessionären im selben Ausmaß wie von Konzessionären unter allfälliger Ergänzung anderer Begleitmaßnahmen.

Festzuhalten ist, dass das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Konzession zur Veranstaltung von Pokerausspielungen bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit keine

Rolle spielt. Auch in Bezug auf Wirtschaftsteilnehmer, die zwar über keine konzessionelle Erlaubnis verfügen, zeigt die niedrigere Besteuerung der österreichischen Konzessionäre, dass die höhere Besteuerung von Nichtkonzessionären nicht erforderlich und daher verfassungswidrig ist.

Die höhere Steuerlast von gleichgestellten Nicht-Konzessionären stellt somit nicht das gelindeste Mittel zur Zielerreichung dar und verletzt Art 6 StGG.

Aus den angeführten Gründen wird die Rechtsansicht vertreten, dass keine Glücksspielabgabe auf ein Kartenspiel in Form von Poker im genannten Zeitraum einzuheben ist.

Der oben angeführte Bescheid wird daher angefochten und seine Aufhebung beantragt.

3. Abweisung der Aussetzung

In seiner Begründung führt das Finanzamt an, dass die Aussetzung nicht zu bewilligen war, insoweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint. Demnach wird auf Judikatur des VfGH Bezug genommen, indem festgehalten wird, dass es dem Gesetzgeber freistehe, Poker als Glücksspiel zu definieren.

Festzuhalten ist, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Poker nicht per Legaldefinition als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG definiert wurde und die zitierte Judikatur sohin nicht anwendbar ist.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Beschwerdeführerin wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 29. Jänner 2016 in Zusammenhang mit den zu Grunde liegenden Glücksspielabgabenbescheiden die Rechtsauffassung vertritt, die Einschlägigkeit der Judikatur des VfGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201 auf die obig genannten Einwände und die zwischenzeitlich Weiterentwicklung des Erkenntnisstandes zu Poker als Geschicklichkeitsspiel nicht gegeben ist, da diese in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht gewürdigt wurden. Die zitierte BFG Judikatur ist keine höchstgerichtliche Judikatur. Dies gilt sowohl für Pokerturniere als auch für „Cash Games“.

Weiters ist dem entgegenzuhalten, dass keine VfGH-Judikatur zur Verfassungskonformität hinsichtlich des Rechts auf Freiheit der Erwerbstätigkeit in Folge der oben angeführten Punkte vorliegt.

Alleine aus diesem Aspekt kann abgeleitet werden, dass sich die Rechtsansicht des Finanzamtes hinsichtlich der mangelnden Erfolgsaussicht als nicht schlüssig erweist.

Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend sämtliche angefochtene Bescheide stellen wir den Antrag gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b BAO idgF auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat, den Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a. und lit. b BAO idgF auf mündliche Verhandlung.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.4.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, dass die Aussetzung nicht zu bewilligen sei, insoweit die Beschwerde

nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheine (§ 212a Abs. 2 lit. a BAO). Anlässlich der Entscheidung über einen Aussetzungsantrag sei somit von der Abgabenbehörde auf die Erfolgsaussichten der Beschwerde Bedacht zu nehmen, und zwar anhand des Beschwerdevorbringens (VwGH 26.7.1995, 95/16/0018; VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100).

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-I/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012) sowie der Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 C und vom 19.2.2015, E 293/2015 sei die Beschwerde nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend und der Antrag auf Aussetzung abzuweisen.

So führe das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, aus: „Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielegesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerlichen Grundsätze übertragen werden können. Man kann durchaus sagen, bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Art Rechtsgebühren bzw. um eine Rechtsverkehrssteuer (vgl. BFG 21.11.2014, Rs/7100015/2012).“

Die zu § 33 TP 17 GebG ergangene Rechtsprechung sei daher auch auf die Glücksspielabgabe anwendbar.

In der Abgabeneinhebung sei auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabenschuldige in der Hand habe, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (VfGH vom 21.09.2012, B 1357/ 11-16 und vom 26.2.2014, B 58-62/2014).

Weiters führe der VfGH in seinem Erkenntnis vom 19. 2.2015, E 293/2015, aus:

„Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG, sowie der Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie

keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokalspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.757/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985; 11.143/1986, 11.615/1988 uva.; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung und dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 1 Abs. 2 GSpG: "Poker ist ein Glücksspiel", § 57 Abs. 1 GSpG) sei die Beschwerde nach der Lage des Falles wenig Erfolg versprechend, daher sei der Antrag auf Aussetzung der Einhebung abzuweisen. (vgl. VwGH 18.1.1990, 89/16/0025; VwGH 30.8.1995, 94/16/0085; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028).

Dagegen beantragte die Bf. mit Schriftsatz vom 2.6.2016 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, sowie die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Zur Begründung wiederholte die Bf. zunächst das bisherige Vorbringen und führte ergänzend aus, dass das Finanzamt in der Begründung anführe, dass die Beschwerde nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheine. Demnach werde auf Judikatur des VfGH Bezug genommen, indem festgehalten werde, dass es dem Gesetzgeber freistehe, Poker als Glücksspiel zu definieren.

Festzuhalten sei, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Poker nicht per Legaldefinition als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG definiert worden und die zitierte Judikatur nicht anwendbar sei.

Dem sei entgegen zu halten, dass die Bf. wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 29.1.2016 in Zusammenhang mit den zu Grunde liegenden Glücksspielabgabenbescheiden die Rechtsauffassung vertrete, dass die Einschlägigkeit der Judikatur des VwGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201, auf die obig genannten Einwände und die zwischenzeitliche Weiterentwicklung des Erkenntnisstandes zu Poker als Geschicklichkeitsspiel nicht gegeben sei, da diese in der Judikatur des VwGH noch nicht gewürdigt worden seien. Die zitierte BFG - Judikatur sei keine höchstgerichtliche Judikatur. Dies gelte sowohl für Pokerturniere als auch für "Cash - Games".

Weiters sei dem entgegenzuhalten, dass keine VfGH - Judikatur zur Verfassungskonformität hinsichtlich des Rechtes auf Freiheit der Erwerbstätigkeit in Folge der oben angeführten Punkte vorliege.

Alleine aus diesem Aspekt könne abgeleitet werden, dass sich die Rechtsansicht des Finanzamtes hinsichtlich der mangelnden Erfolgsaussicht als nicht schlüssig erweise. Gleiches gelte für die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung.

Im Hinblick auf die der Stb1 zugestellten Ladung zu der am 26.4.2018 anberaumten mündlichen Senatsverhandlung teilte diese dem Bundesfinanzgericht mit, dass sie keine Vertretungsvollmacht mehr habe.

Daraufhin wurde die Ladung an die Bf. direkt zugestellt.

Mit der per FAX eingebrachten Eingabe vom 23.4.2018 gab die Stb2 ihre Vollmacht bekannt und teilte mit, dass die Bf. krankheitsbedingt nicht an der mündlichen Verhandlung teilnehmen könne, weshalb um Verschiebung der Verhandlung und Festsetzung eines Ersatztermines ersucht werde.

Mit FAX vom 24.4.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht um Übermittlung einer ärztlichen Krankenbestätigung und ersuchte um Mitteilung, weshalb die Bf. ihre Teilnahme an der mündlichen Verhandlung für zwingend notwendig halte, da keine Sachverhalts-, sondern ausschließlich Rechtsfragen zu klären seien und der Termin auch von der steuerlichen Vertretung wahrgenommen werden könne.

Auf dieses Fax ist keine Antwort eingelangt, weder die Bf. noch deren steuerlicher Vertreter sind zum Verhandlungstermin erschienen.

Da die Bf. bzw. deren steuerliche Vertretung unentschuldigt nicht zu der am 26.4.2018 anberaumten mündlichen Verhandlung erschienen ist, fasste der Senat den Beschluss auf Durchführung der mündlichen Verhandlung in Abwesenheit der Bf. und ihres steuerlichen Vertreters.

In der mündlichen Verhandlung verwies die Amtspartei auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte aus dem Jahre 2018, die stets in die selbe Richtung gingen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 212a BAO lautet:

(1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
- b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.1997, 97/14/0138) ist es nicht Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens, die Beschwerdeentscheidung vorwegzunehmen, sondern haben die Abgabenbehörden (und Gerichte) bei Prüfung der Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung die Erfolgsaussichten lediglich anhand des Beschwerdevorbringens zu beurteilen, wobei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.9.1993, 93/17/0055, insbesondere auch auf die jeweils herrschende (insbesondere publizierte) Rechtsprechung Bedacht zu nehmen ist. Ein Rechtsmittel erscheint nur insoweit wenig erfolgversprechend, als seine Erfolglosigkeit offenkundig ist. Als offenkundig erfolglos kann eine Beschwerde etwa insoweit angesehen werden, als sie nach Maßgabe des § 252 BAO zwingend abzuweisen ist, das Beschwerdebegehren mit der Rechtslage eindeutig in Widerspruch steht, der Abgabepflichtige eine der ständigen Judikatur der Höchstgerichte widersprechende Position bezieht oder ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er sich auf gesicherte Erfahrungstatsachen oder auf eine längerwährend unbeanstandet geübte Verwaltungspraxis stützt.

Im Zuge der Beurteilung einer Beschwerde nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO sind deren Erfolgsaussichten lediglich abzuschätzen. Eine Beschwerde kann nicht schon deshalb von vornherein als wenig erfolgversprechend angesehen werden, weil sich der abgabenbehördliche Bescheid im Bereich des möglichen Verständnisses einer verschiedenen Interpretationen zulassenden Vorschrift bewegt und zur konkreten Streitfrage noch keine eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Lediglich dann, wenn die Beschwerde einen Standpunkt vertritt, welcher mit zwingenden Bestimmungen ganz eindeutig und ohne jeden Zweifel unvereinbar ist oder mit der ständigen Rechtsprechung in Widerspruch steht, könnte von einer wenig Erfolg versprechenden Beschwerde die Rede sein (VwGH 31.7.2003, 2002/17/0212).

Der damalige steuerliche Vertreter der Bf. hat zu einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21. November 2014, GZ.RV/7103459/2012 (nachzulesen in <http://findok.bmf.gv.at>) , das Glücksspielabgaben im Zusammenhang mit Glückspielautomaten zum Gegenstand hatte, eine Revision gemäß Art. 133 Abs 1 Z 1 B-VG eingebracht, wobei das im Beschwerdeverfahren betreffend das dem hier gegenständlichen Fall zugrundeliegende Glücksspielabgabenfestsetzungsverfahren Vorgebrachte im Wesentlichen wortgleich mit der genannten Revision ist.

Die Revision wurde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.6.2016, Ro-2015/16/0021-4, zurückgewiesen.

Zuvor hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 11.6.2015, E 564/2015-4, die Behandlung der gegen das genannte Erkenntnis des BFG vom 21. November 2014 eingebrachte Beschwerde abgelehnt und dazu ausgeführt:

"Der Verfassungsgerichtshof kann die Behandlung einer Beschwerde ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist (Art. 144

Abs. 2 B-VG). Eine solche Klärung ist dann nicht zu erwarten, wenn zur Beantwortung der maßgebenden Fragen spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen nicht erforderlich sind.

Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, auf Freiheit der Erwerbstätigkeit gemäß Art. 6 StGG, auf "Nichtdiskriminierung aus Gründen der nationalen Herkunft" gemäß Art. 14 EMRK und auf unternehmerische Freiheit gemäß Art. 16 GRC. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob- unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen sowie insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht zutreffend davon ausgegangen ist, dass die beschwerdeführende Gesellschaft Video-Lotterie-Terminals iSd § 12a GSpG betreibt bzw. an welchem Ort diese Ausspielungen vorgenommen werden, und ob vom Bundesfinanzgericht innerstaatliche einfachgesetzliche Normen oder unionsrechtliche Normen anzuwenden waren, insoweit nicht anzustellen (VfSlg. 14.886/1997).

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 57 Abs. 3 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Abgabenrecht (Vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva; Vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003) die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es ist nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt."

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG sowie der Bestimmungen der §§ 57 bis 59 GSpG wird auf die Beschlüsse des VfGH vom 11.6.2015, E 820/2015 und vom 19.2.2015, E 293/2015-4, verwiesen, deren Begründung wie folgt lautet:

"Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Freiheit der Erwerbstätigkeit. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht zu Recht die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG für die in den Pokerspielsalons der beschwerdeführenden Gesellschaft abgehaltenen Pokerspiele vorgeschrieben hat, insoweit nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG, sowie der Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das **Pokerspiel** dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva.; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).

Demgemäß wurde beschlossen, von einer Behandlung der Beschwerde abzusehen und sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof abzutreten (§ 19 Abs. 3 Z 1 iVm § 31 letzter Satz VfGG)."

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024-7 aus:

"Art. 107 Abs. 1 AEUV" enthält ein grundsätzliches Verbot von Beihilfen, die mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar sind. Dadurch soll verhindert werden, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten durch von staatlichen Stellen gewährte Vergünstigungen beeinträchtigt wird, die in verschiedenartiger Weise durch die Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Voraussetzungen für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe gemäß Art 107 AEUV sind die Finanzierung dieser Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen, die Selektivität dieser Maßnahme und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und eine daraus resultierende Verfälschung des Wettbewerbs.

Der Begriff der Beihilfe umfasst nicht nur positive Leistungen sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer in einem seine Abgabenschuld betreffenden Abgabenverfahren nicht erfolgreich geltend machen, dass die Befreiung eines anderen Unternehmers (oder dessen niedrigere Besteuerung) eine unionsrechtswidrige Beihilfe sei. Der Schuldner einer Abgabe kann sich also nicht mit der Begründung, die Befreiung (oder eine niedrigere Besteuerung) anderer Unternehmer stelle eine staatliche Beihilfe dar, der Zahlung der Abgabe entziehen. Ein Abgabenschuldner könnte sich nur dann ausnahmsweise auf der Grundlage des Beihilfenverbotes seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn eine Regelung vorläge, nach

welcher der Abgabenertrag unmittelbar einer Verwendung zugeführt werden müsste, die ihrerseits die Beihilfenmaßnahme darstellte (vgl. zu Rz 29 bis 31 das Erkenntnis des VwGH vom 18. Mai 2016, Ro 2014/17/0117, mwN).

Das Bundesfinanzgericht hat sich im Erkenntnis vom 19.10.2017, RV/7103493/2014 ausführlich mit der Frage, ob das Spiel Poker als Glücksspiel anzusehen sei, bei dem die Entscheidung vorwiegend oder überwiegend vom Zufall abhängt sowie mit den verfassungsmäßigen Fragen auseinandergesetzt und ausgeführt:

"§ 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.

Zeitraum August 2013 bis Februar 2014: *(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.

(4) Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle 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.

Ausspielungen

§ 2. (1) Ausspielungen sind 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).**

(2) Unternehmer ist, 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.

(3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörden auf einzelne Glücksspielautomaten (§ 5) zu regeln ist. Die auf 10 Jahre verteilten Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums bei der Bundesrechenzentrum GmbH sowie die Kosten für dessen laufenden Betrieb sind durch die konzessions- und bewilligungserteilenden Behörden den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auf Grundlage einer von der Bundesrechenzentrum GmbH durchzuführenden Abrechnung über die durch die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber verursachten Kosten jährlich bescheidmäßig vorzuschreiben und für die Bewilligungsinhaber von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 5) dem Bund zu erstatten. Im Rahmen des laufenden Betriebs des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Glücksspielautomaten, der auf diesen befindlichen Software sowie einer allfälligen zentralen Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der Spielprogramme der daran anzubindenden Glücksspielautomaten gesondert vorab zu hinterlegen.

(4) Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

§ 3 Glücksspielmonopol

§ 3. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).

§ 4 Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol

§ 4. (1) Glücksspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie

1. nicht in Form einer Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 und

2.

a) bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge oder

b) nur einmalig zur Veräußerung eines körperlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt werden.

(2) Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nach Maßgabe des § 5 unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes.

(3) Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn die vermögenswerte Leistung nach § 2 Abs. 1 Z 2 den Betrag oder den Gegenwert von 1 Euro nicht übersteigt und es sich um die Schaustellergeschäfte des „Fadenziehens“, „Stoppelziehens“, „Glücksrades“, „Blinkers“, „Fische- oder Entenangelns“, „Plattenangelns“, „Fische- oder Entenangelns mit Magneten“, „Plattenangelns mit Magneten“, „Zahlenkesselspiels“, „Zetteltopfspiels“ sowie um diesen ähnliche Spiele handelt. Eine Warenausspielung liegt nicht vor, wenn die Einlösung des Gewinns in Geld möglich ist.

(4) Lebensversicherungsverträge, nach denen die in Ab- und Erlebensfall zu leistende Versicherungssumme für den Fall der Auslosung vorzeitig zu zahlen ist, unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol.

(5) Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, solange das zusammengerechnete Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters 4 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen der Veranstalter oder Erwerbszwecke verfolgt werden.

(6) Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn

1. die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und

2. nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und

3. die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach Z 1 nicht übersteigt und

4. die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

Ausspielungen nach diesem Absatz dürfen nur an ortsfesten Veranstaltungsorten und nicht über elektronische Medien durchgeführt werden, wobei an ein und demselben

Veranstaltungsort monatlich insgesamt höchstens eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib durchgeführt werden darf. Eine Durchführung in Turnierform liegt vor, wenn erst nach dem Ausgang mehrerer Spielrunden die Gewinner der Ausspielung feststehen.

Eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib ist ab 1. Jänner 2011 vor ihrer Durchführung dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in elektronischem Weg anzuzeigen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln.“

[Vorgängerbestimmungen: § 33 TP 17 GebG 1957 idF 31.12.2010]

Glücksverträge

(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

- 1. Wetten (soweit nicht Z 6 oder Z 8 anzuwenden ist) vom Wettpreis und, wenn die Wettpreise verschieden sind, vom höheren Wettpreise 2 v.H.;*
- 2. Hoffnungskäufe beweglicher Sachen, vom Kaufpreise 2 v.H.;*
- 3. Bodmereiverträge, von dem auf Bodmerei aufgenommenen oder dargeliehenen Betrag oder Geldwerte 2 v.H.;*
- 4. Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, vom Werte der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sachen 2 v.H.;*
- 5. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)*
- 6. Im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts 2 vH.*

Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird.

7. Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,

- a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 vH,*
- b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 vH,*
- c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 vH, sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25 vH.*

Von der Gebührenpflicht nach Z 7 sind ausgenommen:

- **Ausspielungen gemäß Z 8,**
- **Glücksspiele, für die Abgaben gemäß § 28 GSpG zu entrichten sind,**
- **Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten,**
- **Ausspielungen, die gemäß § 4 Abs. 3 und Abs. 5 GSpG nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen.**

8. Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen wurden, 16 vH vom Einsatz, jedoch bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG in Verbindung mit § 14 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).

(2) Die Gebühren nach Abs. 1 Z 6 bis 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

(3) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 105/2005)

(4) Werden die in Waren oder in geldwerten Leistungen bestehenden Gewinne in Geld abgelöst, so ist unbeschadet der Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z 7 lit. a oder der Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z 7 lit. c vom Ablösebetrag eine Gebühr von 25 v.H. zu entrichten.

(5) Die Gebühr nach Abs. 1 Z 7 lit. a und die Gebühr von 12 vH nach Abs. 1 Z 7 lit. c ermäßigen sich auf 5 vH, wenn das gesamte Reinerträgnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträgnisses ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.

(6) Gebührenfrei sind

1. Treffer der von inländischen Gebietskörperschaften begebenen Anleihen, die mit einer Verlosung verbunden sind,

2. Differenzgeschäfte.]

Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

„ **Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen** , an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – **einer Glücksspielabgabe** von 16 vH vom Einsatz. 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.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des

§ 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospielleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

(3) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospielleinnahmen.

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospielleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie

– im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder

– im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

(5) Jahresbruttospielleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(Anm.: Abs. 7 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 118/2016).

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

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

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

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

Übergangsbestimmungen des § 60 GSpG

Gemäß § 60 Abs. 24 GSpG steht bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22 GSpG, längstens bis 31.12.2012, § 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 . [BGBl. I 2010/73].

§ 60 Abs. 24 GSpG wurde durch BGBl. I 2012/69 infolge VfGH 30.6.2012, G 51/11-8 geändert, und schließlich mit BGBl. I 2013/167, infolge VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben.

Gemäß § 60 Abs. 33 GSpG ist § 2 Abs. 4 GSpG auf **Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung**, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. [ab BGBl. I 2014/13 und aufgehoben ab 15.8.2015 mit dem StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

Gemäß § 60 Abs. 36 GSpG ist § 2 Abs. 4 GSpG auf **Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung**, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden. [ab StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

6. Erwägungen

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben für die Monate 1.1.2011 bis 30.4.2011 wurde das Rechtsmittelverfahren mit BFG - Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011

entschieden, der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 19.2.2015, E 293/2015) und trat die Beschwerde wegen erhobener Revision an den Verwaltungsgerichtshof ab. Das Rechtsmittel betreffend Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.5.2011 bis 30.6.2012 wurde mit BFG - Erkenntnis vom 10.6.2016, RV/7101758/2012 entschieden, der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016) und trat das Verfahren an den Verwaltungsgerichtshof ab. Das Rechtsmittel Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.7.2012 bis 31.12.2012 wurde mit BFG - Erkenntnis vom 21.8.2017, RV/7101181/2013 entschieden.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 23.5.2016 angeregt, den vorliegenden Fall gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 auszusetzen.

Im gegenständlichen Fall ist einem allfälligen Beschluss gemäß § 271 BAO allerdings der Boden entzogen, weil der Verfassungsgerichtshof über die Anträge des Obersten Gerichtshofes bereits entschieden hat. (VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

6.1. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

Im Folgenden wird die Rechtsprechung der Höchstgerichte zum Glücksspielmonopol im Zusammenhang mit dem Unionsrecht dargestellt:

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel - ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“. Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

Der Oberste Gerichtshof hat den Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. in mehreren Angelegenheiten „ Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme

von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBl I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15.10.2016, E 945/2016 ua um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig und infolge der dadurch bewirkten Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist. Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig ist, kann die Bf. damit nicht mehr behaupten, sie müsse keine Glücksspielabgaben entrichten, weil das Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist.

6.2. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes

Die Glücksspielabgaben sind ab 1.1.2011 Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG. Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, **die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des § 33 TP 17 GebG entsprechen soll**, bezeichnet. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Da bereits nach der Vorgängerbestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 1 Abs. 1 GSpG das Kartenpokerspiel als Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes der Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen wurde, soll die Steuerbelastung gegenübergestellt werden:

Vergleich der Steuerbelastung des § 33 TP 17 GebG und § 57 Abs. 1 GSpG, am Beispiel eines Gesamteinsatzes in einem Spiel von 100.000

§ 33 TP 17 GebG Bemessungsgrundlage ist der Gewinn = Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners: bis 31.12.2010	§ 57 Abs. 1 GSpG Bemessungsgrundlage sind die Einsätze der Spielteilnehmer ab 1.1.2011
Nach den Schätzungen des Finanzamtes gemeinsam mit der Bf. wurden 40% des Gewinnes als Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen: 100.000 abzüglich 40.000 = 60.000 x 25% = 15.000	100.000 x 16% = 16.000 Das ist eine Erhöhung um 6,67% gegenüber § 33 TP 17
Würde der Einsatz des Gewinners mit 36% des Gewinnes geschätzt werden: 100.000 abzüglich 36.000 = 64.000 x 25% = 16.000,	wäre die Abgabenbelastung bei der Glücksspielabgabe gleich hoch wie bei § 33 TP 17 GebG.
Würde der Einsatz des Gewinners mit 30% des Gewinnes geschätzt werden: 100.000 abzüglich 30.000 = 70.000 x 25% = 17.500,	wäre die Abgabenbelastung bei der Glücksspielabgabe geringer als bei § 33 TP 17 GebG

Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, dass die Bf. durch die Glücksspielabgaben grundsätzlich nicht ungünstiger besteuert wird, als mit den Rechtsgeschäftsgebühren. Die „relative Schlechterstellung“ durch die Glücksspielabgaben gegenüber § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG ergibt sich für die Bf. durch die Schätzung des Einsatzes des Gewinners in Höhe von 40% des Gewinnes.

Anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung am 9. Oktober 2017 erfolgte ein Hinweis auf diese Gegenüberstellung in BFG 26.9.2017, RV/7100908/2012, Seite 70.

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud* UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und *Texas Hold'em Poker* UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr. Nach den Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10 ist das in Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel wie auch dessen Spielvariante *Texas Hold'em Poker* infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 lehnte die Behandlung der Beschwerden ab. Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass *Texas Hold'em Poker* sowohl als *Cashgame* sowie als Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegt: **Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der**

Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienten“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte. Weiters wurde zu der von der Bf. angeführten Literatur *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff., *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>), Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011, Stellung genommen. Die Bf. stellte auch im gegenständlichen Verfahren wieder den Antrag den Akt des LG Karlsruhe zur AZ: 18 AK 127/08 beizuschaffen: das Urteil wurde über Internetrecherche (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011) ausgedruckt und auszugsweise in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wiedergegeben. (z.B. auch UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden ab.

In der Literatur wurde von **Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272** Rz 53 Stellung bezogen : *„An der Einstufung von Poker als Glücksspiel wird in der jüngeren Literatur zwar Kritik geübt (FN 254: Siehe Holznagel, MMR 2008, 439 ff; Hambach/Hettich/Kruis, MR-Int 2009, 41ff; Schmidt/Wittig, JR 2009, 45 ff; aus empirischer Sicht Meyer/Hayer, ZfWG 2008, 153 ff. Jüngst besonders ausführlich Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung – Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht [2011]) diese vermag, weil letztendlich oft das Kartenglück entscheidet, aber nicht zu überzeugen. (FN 255: So bereits vor langem OGH 29.11.1898 KH 2264: „weil....die Geschicklichkeit des Spielers darauf, welche Karten ursprünglich ausgeteilt und welche nachgekauft werden, wovon doch immer der schließliche Ausgang des Spieles abhängt, ganz ohne Einfluss sind“) Bei diesen Kartenspielen hängt der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung ab; für ein Geschicklichkeitsspiel entsprechende Faktoren sind weniger maßgeblich. Am Glücksspielcharakter ändert sich nichts dadurch, dass das betreffende Kartenspiel im Rahmen eines Turniers gespielt wird. (FN 252: So OVG Berlin-Brandenburg, 20.4.2009, I S 203.08, ZfWG 2008, 190).*

Beim Geschicklichkeitsspiel ist der Spieler in der Lage, „das Ergebnis des Spiels mit seinen Fähigkeiten so stark zu beeinflussen, dass der Zufall nicht mehr überwiegt“ (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49, FN 226: Fiedler, Glücks- und Geschicklichkeitsspiele 4). Derartige Fähigkeiten sind Schnelligkeit, Kraft,

Geschicklichkeit, Wissen, Ausdauer, Konzentrationsfähigkeit, Routine, Kombinationsgabe, Rechengeschick udgl. Die Fähigkeit, beim Kartenspielen durch sog. „Bluffen“ die Mitspieler über die Qualität des eigenen Blattes (auf nicht verbotene Art) zu täuschen, ist hingegen nicht als den oben genannten Fähigkeiten gleichwertig zu betrachten, weil das Reaktionsverhalten der Gegner auf das Bluffen „für den Bluffenden selbst wieder nur ein Zufall ist“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 und Rz 53, FN 253: OGH 29.11.1898 KH 2264; VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 [zu dieser E. Strejcek/Wojnar, RdW 2006, 203 f]; VwGH 20.10.2009, 2008/05/0045). „Ein Überwiegen des aleatorischen Moments ist anzunehmen, wenn „nicht mehr eine berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels „gesetzt“ werden kann“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 FN 230: So Höpfel, ÖJZ 1978,424; ihm folgend Burgstaller, RZ 2004, 220).

6.2.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

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

Bereits 1994 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass durch fortgeführt veranstaltete Kartenpokerspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF verwirklicht wurde, was durch die Berufungsentscheidung der früheren Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) bestätigt wurde. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.9.1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (siehe UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; ausführlich siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses).

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Mit Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der (dritten) Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH B 63/05, 28.2.2006 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses).

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezidiert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041 zu dem Revisionsvorbringen, „es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Glücksspieleigenschaft von Poker und seinen Varianten im Zeitraum vom Inkrafttreten der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (GSpG-

Novelle 2008) bis 31. Dezember 2010; zudem weiche die belangte Behörde ab von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Ermittlungspflicht gemäß §§ 115 f BAO zur tatbestandsrelevanten Sachfrage, welche Rolle bei den der Gebühr unterworfenen Spielen dem Zufall in Relation zu anderen Faktoren zukomme, worüber allenfalls ein Sachverständigengutachten einzuholen sei (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 1995, 95/16/0047, und vom 20. August 1998, 97/16/0387)“: Mit den § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG „soll nach dem Willen des Gesetzgebers für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in § 1 Abs. 2 GSpG angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 leg. cit. und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handelt. Überdies soll durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden (ErläutRV 658 XXIV. GP 5). Mit der GSpG-Novelle 2008 hat der Gesetzgeber das Pokerspiel dem Glücksspiel zugeordnet und es wurde diese Frage abschließend durch das Gesetz gelöst, sodass es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf. Angesichts dieser - durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffenen - klaren und eindeutigen Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker (vgl. auch den hg. Beschluss vom 29. August 2013, 2012/16/0188, mit dem die Behandlung einer der vorliegenden Revision vergleichbaren Beschwerde gemäß § 33a VwGG in der Fassung BGBl. I Nr. 51/2012 abgelehnt wurde) liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor Die von der Revisionswerberin zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einholung von Sachverständigengutachten über die Rolle des Zufalls beim Pokerspiel erging zu § 1 GSpG in der Fassung vor der GSpG-Novelle 2008 und ist infolge der geänderten Rechtslage für den vorliegenden Fall nicht relevant.“

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

Das bedeutet für die Zeiträume 8/2013 bis 2/2014 des vorliegenden Falles, dass der VfGH – nach Ergehen des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua

eine Beschwerde nicht in Behandlung genommen hat, die sich auf die Besteuerung des Kartenpokerspiels nach einer Gesetzesstelle, die sich auf § 1 Abs. 1 GSpG bezog, stützte.

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

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

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Nach der Entscheidung des BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011 (anhängig zu Ro 2015/16/0024) erfüllte das Kartenpokerspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Auspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 ; siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses).

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

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012, siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

- Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor
- Die Aufnahme von „Poker“ in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig
- Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz,

Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

- Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

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

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

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

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 (beide abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu dem Schluss, dass **kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol)** besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab, da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem

Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Zu § 58 Abs. 3 GSpG:

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant:

„2.1.3. Gemäß § 58 Abs3 GSpG unterliegen "Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß §2 Abs1 Z2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet". Nach der angefochtenen Abgabenbestimmung genügt es sohin, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs. 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs. 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:*

*Preisausschreiben iSd § 58 Abs. 3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. **Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können** (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – § 15 Abs. 1 Z6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“*

Zusammenfassend widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die

Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

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

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

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

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

6.2.3. Anlassfallwirkung

Die Bf. brachte vor, dass sie den **Initiativantrag** gestellt hat, über den der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig aufhob. Dementsprechend entfalte dieses Erkenntnis in ihrem Fall die Anlassfallwirkung, das heißt, auf sie sei die bereinigte Rechtslage anzuwenden. Die Anlassfallwirkung umfasse auch die Glücksspielabgaben der Bf.

Das Finanzamt schloss sich diesbezüglich den Literaturmeinungen an, die der Aufhebung einer Gesetzesstelle **über Initiativantrag** keine Anlassfallwirkungen zuschreiben.

Anlassfall im engeren Sinn ist jener Fall bzw. sind jene Fälle, **anlässlich dessen (deren) das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist.** Ihm (Ihnen)

werden all jene Fälle „gleichgehalten“, die zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung beim VfGH bereits anhängig waren. (Ruppe, Der Anlaßfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 183).

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

„2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl. VfSlg 12.691/1991 , 13.471/1993 , 14.895/1997 , 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193/1998 , 16.374/2001 , 16.538/2002 , 16.929/2003).

2.2. Die antragstellenden Gesellschaften behaupten zunächst einen Verstoß der angefochtenen Bestimmungen (in ihrer Gesamtheit) gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen die Freiheit der Erwerbsbetätigung, weil der Gesetzgeber Poker zu Unrecht als Glücksspiel qualifiziert habe.

2.2.1. Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber (s. etwa VfSlg 13.327/1993 , 16.407/2001). Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg 14.039/1995 , 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg 16.176/2001 , 16.504/2002).

2.2.2. Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in § 1 Abs2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von "klassischen" Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber u.a. das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit letztlich eine Erleichterung für den Rechtsanwender. Im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes sollten künftig gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft der in diesen Katalog beispielhaft aufgenommenen Spiele vermieden werden (RV 658 BlgNR XXIV. GP, 5). Für die Einbeziehung des Pokerspiels in die Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG berufen sich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ohne nähere Begründung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 2005, 2000/17/0201.

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

....

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

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

....

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

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

....

2.5. Die antragstellenden Gesellschaften beantragen in ihrem Hauptantrag neben der Aufhebung des § 22 GSpG – einschließlich der Überschrift "Pokersalon" – auch die Aufhebung des Wortes "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG und des § 60 Abs. 24 GSpG.

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

Nach der Aufhebung des § 22 GSpG findet sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession im Glücksspielgesetz, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten wäre. Im Hinblick darauf sowie vor dem Hintergrund des unter Pkt. 2.4. geschilderten Regelungszusammenhanges ist daher offensichtlich, dass das von den antragstellenden Gesellschaften ebenfalls 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. Schließlich besteht auch ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des § 22 GSpG und der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG, die ausschließlich auf die Veranstaltung des Pokerspiels bis zum 31. Dezember 2012 bezogen ist.

2.5.2. Das Wort "Poker," in § 1 Abs. 2 GSpG und die angefochtene Bestimmung des §60 Abs24 GSpG sind daher wegen untrennbaren Zusammenhangs mit § 22 GSpG aufzuheben, weshalb auf die übrigen gegen § 60 Abs. 24 GSpG vorgebrachten Bedenken nicht mehr einzugehen ist.“

Die Anlassfallwirkung des Erkenntnisses **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua für die Bf. besteht daher darin, dass die Vorschriften über nur einen (1) konzessionierten Pokersalon und die Übergangsvorschrift aufgehoben wurden, sodass die Bf. auf der einen Seite, sollte die Pokersalonkonzession an einen anderen Spielbankbetreiber erfolgen, nicht von „heute auf morgen“ ihren Betrieb hätte einstellen müssen (Zusammenhang mit dem Individualantrag, der zu VfGH 30.06.2012 G51/11 führte) und andererseits sollte es der Bf., die eine größere Zahl von Spielstätten hat, dann aber nur einen konzessionierten Pokersalon zu betreiben, nicht zum Nachteil gereichen.

Die Bf. möchte die „Anlassfallwirkung“ auch auf die Glücksspielabgaben erstreckt haben.

Anlassfall ist nur jener Sachverhalt, der tatsächlich letztlich an den Verfassungsgerichtshof herangetragen worden ist, nicht die beim selben Beschwerdeführer vorher oder später verwirklichten Sachverhalte, mag sich bei ihnen auch eine vollkommen gleiche Rechtsfrage stellen. Hätte der Verfassungsgerichtshof im Fall der Bf. die Anlassfallwirkung erstrecken wollen, hätte er das machen können. (*Ruppe*, Der Anlaßfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 184-185). Abgesehen davon, schließt *Ruppe* das Kapitel, dass das praktische Problem bei Individualanträgen darin besteht, dass bei ihnen kein Anlassfall im strengen Sinn vorhanden ist bzw. unklar ist, wie man den Anlassfall identifizieren und abgrenzen kann. Das spräche dafür, den Weg des expliziten Ausspruches über die Wirkung der Aufhebung zu wählen. (*Ruppe*, Der Anlaßfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 184-185). **Das bedeutet für den Fall der Bf., dass selbst dann, wenn wenn man von einem Anlassfall ausginge, der Verfassungsgerichtshof jedenfalls keinen Ausspruch getätigt hat, dass mit der Aufhebung des Wortes Poker in §**

1 Abs. 2 GSpG, dafür auch die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG entfällt. Aus der Anlassfallwirkung des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. ist jedenfalls nicht abzuleiten, dass durch die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG für die Bf., weil sie den initiativantrag stellte, automatisch die Glücksspielabgabenpflicht entfällt.

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

Nach Ansicht der Bf. ergäbe sich aus der Begründung des Erkenntnisses **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua., dass die Nennung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG keine

demonstrative Aufzählung war, sondern auch für die Subsumtion von Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG konstitutiv war.

Es gibt bereits eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015, die diese Meinung nicht teilt:

„Vorgebracht wird, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua. das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG idGF. als verfassungswidrig aufgehoben habe, weshalb schon im gegenständlichen Abgabenzeitraum diesbezüglich Verfassungswidrigkeit vorgelegen sei. Die spätere Hinzunahme wiederum des Pokers als legaldefiniertes Glücksspiel betreffe danach gelegene Zeiträume.

Es ist zunächst klarstellend festzuhalten, dass das Wort "Poker" lediglich im Geltungszeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 zufolge obigen VfGH-Erkenntnisses nicht mehr unter der Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG ausdrücklich als Glücksspiel aufgeführt war (GSpG idF BGBl. I Nr. 167/2013), was bedeutet, dass nach der im streitgegenständlichen Abgabenzeitraum geltenden gesetzlichen Regelung das Pokerspiel – entgegen der Ansicht der Bf – durchaus legaldefiniertes Glücksspiel war. Das Wort "Poker" wurde mittels G-Novelle BGBl. I Nr. 13/2014 ab 1.3.2014 wiederum in § 1 Abs. 2 GSpG (seither unverändert) verankert.

Hinzu kommt, dass es sich im Hinblick auf die gesetzliche Formulierung "insbesondere" in § 1 Abs. 2 GSpG eindeutig erkenntlich um eine bloß demonstrative (beispielsweise) Aufzählung einiger gängiger Glücksspielarten handelt (vgl. zB VfGH 30.6.2012, G 51/11). Selbst dann, wenn also Poker im Streitzeitraum nicht explizit in dieser Aufzählung genannt wäre, stünde dennoch – entgegen der offenkundigen Ansicht der Bf - einer Qualifizierung von Poker als Glücksspiel nichts entgegen.“

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

Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige“. Auch wenn für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 Poker nicht in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG enthalten ist, so gilt das Kartenpokerspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG – wie vor „dem neuen § 1 GSpG“ – als Glücksspiel. Die Auslegung der Bf., dass Poker in diesem Zeitraum generell, d.h. insbesondere abgabenrechtlich nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt, hätte daher auch zur Folge, dass für den Lotterienkonzessionär für *Onlinepoker* (falls angeboten) und für die konzessionierten Spielbanken, wenn sie in diesem Zeitraum Kartenpokerspiel angeboten haben, ebenfalls keine Konzessions- und Spielbankabgabe zu entrichten wären.

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

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

6.2.5. . Die Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG und das Rechtsgutachten von Univ.Prof. **GUTACHTER**** , Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBl. I 2013/167 vom 7. Jänner 2014**

Dieses Rechtsgutachten kommt durch Gegenüberstellung des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua und dem „Vorerkenntnis“ VfGH 30.06.2012, G 51/11, mit dem bereits Teile der Übergangsvorschrift aufgehoben wurden, zu dem Schluss, dass durch die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, das Kartenpokerspiel auch nicht unter die Grundnorm § 1 Abs. 1 GSpG subsumiert werden könne. Die bezug habenden Stellen aus dem „Vorerkenntnis“ VfGH 30.06.2012 G 51/11 , lauten Folgendermaßen:

„Der Verfassungsgerichtshof hat über die Zulässigkeit erwogen:

1. Gemäß Art. 140 B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auch auf Antrag einer Person, die unmittelbar durch diese Verfassungswidrigkeit in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, sofern das Gesetz ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides für diese Person wirksam geworden ist.

2. Die Grenzen der Aufhebung einer angefochtenen Gesetzesbestimmung müssen so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Teil nicht einen völlig veränderten Inhalt annimmt und andererseits die mit der aufzuhebenden Stelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen auch erfasst werden (zB VfSlg. 8155/1977, 8461/1978 mwN).

2.1. Dieser Grundposition folgend geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf. Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendung der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Gesetzesbestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (vgl. VfSlg. 16.869/2003 mwN).

2.2. Im vorliegenden Fall ist offensichtlich, dass **das angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG, die Poker nunmehr in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes (insbesondere des §3 leg.cit.) aufnimmt, jedenfalls mit § 3 GSpG, aber auch mit der Bestimmung des § 22 GSpG, die vorsieht, dass der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer weiteren Spielbank durch Erteilung einer Konzession gemäß § 21 übertragen kann, wenn er diese zum ausschließlichen Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkt, in einem untrennbaren Zusammenhang steht.** Dies ergibt sich insbesondere auch aus den geäußerten Bedenken der antragstellenden Gesellschaft, die sich mit dem Vorbringen, der Gesetzgeber habe durch die Aufnahme des Pokerspiels in den Katalog des § 1 Abs2 GSpG in bestehende Rechtspositionen von Pokersalonbetreibern in einer nicht mit dem Gleichheitssatz und der Freiheit der Erwerbsbetätigung zu vereinbarenden Weise eingegriffen, insgesamt gegen die Einbeziehung von Poker in das durch das GSpG geregelte Glücksspielmonopol des Bundes bzw. das darin vorgesehene Konzessionssystem richten.

2.3. Vor diesem Hintergrund erweist sich der Antrag als zu eng gefasst, **weil eine antragsgemäße Aufhebung des Wortes "Poker" nicht zum Ergebnis führen würde, dass Poker künftig nicht mehr unter das Glücksspielgesetz fiele. Bedenkt man, dass die Aufzählung in § 1 GSpG bloß eine demonstrative ist (arg. "insbesondere"),**

und berücksichtigt man des Weiteren, dass § 22 leg.cit. eine Regelung über eine Spielbankkonzession für Poker enthält, so müsste man bei systematischer Interpretation der insoweit "bereinigten" Rechtslage zum zwingenden Schluss gelangen, dass Poker auch nach entsprechender Aufhebung des Wortes "Poker" in § 1 dem Glücksspielgesetz unterläge, weshalb keine Änderung der Rechtslage herbeigeführt würde. Der Antrag ist daher insoweit zurückzuweisen.

3. Soweit die antragstellende Gesellschaft **die Aufhebung des § 57 Abs. 1 GSpG** beantragt, steht ihr - worauf die Bundesregierung in ihrer Äußerung zutreffend hinweist - ein anderer, zumutbarer Weg offen, ihre Bedenken gegen die angefochtene Bestimmung an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen “

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

Bereits vor dem 1.1.2011 wurde das Kartenpokerspiel mit Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG besteuert, wobei dort der Verweis auf § 1 Abs. 1 GSpG bestand. Die demonstrative Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG erfolgte erst durch GSpG-Novelle BGBl. I 2010/54, **doch bereits vor dieser Novelle wurde aus abgabenrechtlicher Sicht das Kartenpokerspiel in seinen Varianten als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG zugeordnet.**

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

Das Glücksspielgesetz kann man dementsprechend in einen ordnungspolitischen Teil und in einen abgabenrechtlichen Teil einteilen. Die „Verkehrsteuerpflichtigkeit“ des Pokerspiels war bis 1.1.2011 nicht im Glücksspielgesetz geregelt, sondern in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, und in § 28 Abs. 3 GebG war auch definiert, wer Veranstalter war. § 33 TP 17

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

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind keine „neue“ Steuer, sondern „neu geregelt“. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wird in den Materialien einerseits als **allgemeine Abgabe auf Ausspielungen** bezeichnet, andererseits soll sie ab 1.1.2011 die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen (zB UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt, wenn die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wiederholt - unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“. Das Erkenntnis BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 betont, dass die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG „verweisen“. Wie auch im Rechtsgutachten dargelegt, werden von der Glücksspielabgabe in § 58 GSpG auch Spielverträge erfasst, bei denen die „Ausspielung“ negatives Merkmal ist. Und genau das ist der springende Punkt: § 57 GSpG besteuert „Ausspielungen“, die zweifelsohne im Licht der §§ 1 und 2 GSpG **auszulegen sind**, aber ohne den ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes bestehen könnten. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „*mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“ In § 57 Abs. 1 GSpG steht nicht „Ausspielungen gemäß § 2 GSpG“, sondern nur „Ausspielungen“.

Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrssteuern zu verlieren. Die Glücksspielabgaben

gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.). Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in *Holoubek/Potacs* (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlichen Teil handhabbar gemacht, und bettet nicht nur die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, noch intensiver in die Rechtsverkehrssteuern ein. Die Kombination der §§ 1 und 2 GSpG ergibt nach der teleologischen Interpretation **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, dass Ausspielungen Glücksspiele** (iSd §§ 1267 ABGB) sind, **bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VfGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Aus Sicht der §§ 57-59 GSpG kann z.B. § 2 Abs. 1 GSpG iSd § 21 BAO betrachtet werden.

Sowohl die Vorbringen der Bf. (verbotenes Spiel gemäß § 2 Abs. 4 GSpG), als auch des Finanzamtes („Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG“) zeigen auf, dass der Begriff der „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG sich nicht mit § 2 GSpG gesamt deckt. Das ist auch nicht notwendig, denn „*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat.***“ (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua).

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

er die „Ausnahmen vom Monopol“ nicht ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreien. Es ist anzunehmen, dass in einem solchen Fall als Gesetztext gewählt worden wäre: „Ausspielungen iSd § 2 GSpG iVm § 1 GSpG“, dann wären wahrscheinlich die Ausnahmen vom Monopol „automatisch“ von der Glücksspielabgabe befreit gewesen. Auch § 58 GSpG, insbesondere § 58 Abs. 3 GSpG, zeigt, dass der Glücksspielabgabenbesteuerung nicht der ordnungspolitische Ausspielungsbegriff in seinem vollen Gehalt des § 2 iVm § 3 GSpG, sondern der rechtsgeschäftliche Gehalt des § 2 iVm § 1 GSpG zugrundegelegt wurde.

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

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

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

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

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

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

6.2.6. „Erdrosselungssteuer“ - Bezug der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary* ua.) zu den Glücksspielabgaben

Die Bf. bringt vor, dass sich vor allem die Glücksspielabgabe nach den Einsätzen der Spielteilnehmer berechnet. Die Bf. sei an den Kartenspielen selbst aber nicht beteiligt. Sie hebe im *Cashgame*bereich nur eine Tischgebühr ein, die durchschnittlich 3 Euro pro gespieltem Pot ausmache und bei Turnierspielen verbleibe der Bf. lediglich ein einstelliger Prozentbetrag der gesamten Spieleinsätze als Gewinn. Eine

Besteuerung, die als Bemessungsgrundlage den Spieleinsatz heranziehe, obwohl der durchschnittliche Gewinn im Turnierbereich unter 10% der Spieleinsätze liege, bewirke, dass die Steuer aus der Substanz des Unternehmens getragen werden müsste, was aber verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Diese Einsatzbesteuerung käme einer „Erdrosselung“ der Geschäftstätigkeit gleich. Im Fall der Bf. greife die Besteuerung noch weit gravierender in Grundrechte ein, da es bei ihr um die Besteuerung von mehr als 400% des erzielten Umsatzes gehe. (Vorlageantrag der Bf. 2016).

In mehreren EGMR-Urteilen (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*) ging es um die plötzliche und zunächst auch rückwirkende Einführung einer besonderen Besteuerung von Abfertigungen und Abfindungen für Beamte. Bestimmte Bezugsteile wurden nicht mehr mit 16%, sondern mit 98% besteuert. Diese neue Besteuerung führte bei den Beschwerdeführern zu einer Besteuerung der Abfertigung in Höhe von insgesamt 52%. Dazu kam, dass hinsichtlich dieser Beamten, die diese besteuerten Abfertigungen erhielten, eine Entlassungswelle stattfand. Der EGMR stellte dazu fest, dass bei der Erhebung der Steuern den Staaten ein weiter Ermessensspielraum zukommt, weswegen für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der geltende Steuersatz als solcher nicht entscheidend ist. (EGMR 14.5.2013, 66529/11 Rz 67). Den Verstoß im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit sah der EMGR darin, dass sämtliche sonstigen Einkünfte in Ungarn mit 16% besteuert werden, diese speziellen Abfindungen aber mit 52%, sowie, dass die unerwartete und rasche Abänderung des Steuerrechtes eine Vorbereitung der Betroffenen im Hinblick darauf, dass Abfertigungen eine Unterstützung für entlassene Arbeitnehmer bei der Suche eines neuen Arbeitsplatzes gewähren sollen, praktisch unmöglich machte.

Nach den Entscheidungen des EMGR ist für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der geltende Steuersatz nicht entscheidend. Die Bf. kann sich daher nicht hinsichtlich der 16% vom Einsatz auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berufen. Wie bereits dargestellt, sind sowohl Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach mehreren Bestimmungen glücksspielabgabepflichtig, ebenso wie die Bf. auch. Ebenso machte eine unerwartete und rasche Abänderung des Steuerrechtes eine Vorbereitung der Bf. nicht praktisch unmöglich. Wie im Kapitel 11.7. aufgezeigt, konnte sich die Bf. im Jahr 2010 innerhalb von fünf Monaten auf die neue Rechtslage einstellen, abgesehen davon, dass mit der Tabelle unter Punkt 11.5. dargestellt wurde, dass sich im Fall der Bf. die Erhöhung der Steuerlast durch § 57 Abs. 1 GSpG durch eine Schätzung im Rahmen der Rechtsgeschäftsgebühren ergab. Nach der Regierungsvorlage sollte die Abgabenbelastung gleich bleiben. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Zum Vorbringen der Bf. wird auf den Punkt „Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben“, verwiesen, in welchen dieser immer wieder feststellte, dass grundsätzlich die rechtspolitische Freiheit des

Gesetzgebers besteht, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachtete Entwicklungen entgegenzusteuern, sowie, dass der Abgabepflichtige es in der Hand hat, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. Zur Frage, ob eine Abgabe, die bewirkt, dass die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und eines damit verbundenen Eingriffes in die verfassungsmäßig gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Freiheit der Erwerbsausübung sprach der Verfassungsgerichtshof aus, dass die Ziesetzung, eine Zunahme von (dort:) Spielautomaten zu verhindern und ihre Zahl eher zu verringern, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Der VfGH hat dazu unter anderem ausgeführt: *„Sollten damit potentielle Spieler wegen mangelnder Attraktivität vom Spielen abgehalten werden, liegt dies genau in der – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden - Absicht des Gesetzgebers.“* (BFG 23.6.2016, RV/7102949/2014 unter Verweis auf VfGH 5.12.2011, B 533/11 und VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, 2011/17/0116; siehe auch VfGH 28.06.2007, B 1895/06, sowie Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05; VfGH 21.9.2012, B 1357; VfGH 19.2.2015, E 49/2015 ua.; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012).

Der Verfassungsgerichtshof hat - unter anderem unter Bezugnahme auf diese zitierten EGMR-Entscheidungen - ausgesprochen, dass es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen bleibt, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Allerdings muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Weiters hat der Verfassungsgerichtshof einen schutzwürdigen Fall nur dann angenommen, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann durch Wegfall der Begünstigung frustriert wird oder wegen Durchführung der geförderten Planungsmaßnahmen und Vorhaben nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. (VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua.).

Analog zu VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua kann auch hier vom Bundesfinanzgericht nicht erkannt werden, dass vor dem 1.1.2011 eine Rechtslage vorlag, bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert und diese Unternehmungen damit zu Vertragsabschlüssen veranlasst hätte, deren betriebswirtschaftliche Folgen sich durch die – eigentliche Fortführung – der bisherigen Rechtsgeschäftsgebühren als „Glücksspielabgaben“ als nachteilig erwiesen. Unter diesen Umständen liegt es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Im Gegenteil, die Bf. gehört nach den Internetseiten zur ****NAMENSKÜRZEL****-Gruppe, die seit 1993 Kartenpokerspiel angeboten hat. Das Kartenpokerspiel unterlag bis 31.12.2010 den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG, ab 1.1.2011 den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. In der Tatsache, dass für das Kartenpokerspiel, unternehmerisch angeboten, bekanntermaßen (in den konkreten Fällen:

seit 1993) einer Rechtsverkehrsbesteuerung unterliegt, kann weder ein Verstoß gegen die Verhältnismäßigkeit, noch ein Verstoß gegen den Vertrauensschutz bestehen.

Zur Frage der „Erdrosselungssteuer“ des § 57 Abs. 1 GSpG bei Anbieten von Kartenpokerspielen führt BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015 an: *„Seitens der Bf wurde abschließend angedeutet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu dessen wirtschaftlichem Ruin führen, bislang veranlasst sahen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VfGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt: "Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt". Aus diesem Grund besteht aber für das BFG umso weniger die Veranlassung, eine allfällige Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmung in § 57 Abs. 1 GSpG anzunehmen.“*

Da somit in Bezug auf Veranstaltung von Kartenpokerspielen eine Rechtsprechung besteht, nach welcher wegen § 57 Abs. 1 GSpG bis dato keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestanden, sieht das Bundesfinanzgericht von einem Antrag auf Normprüfung ab.

6.2.7. Poker im Lebendspiel und Online-Poker – ohne Bankhalter – werden gemäß § 57 Abs. 1 GSpG gleich besteuert. Kein Vergleich mit der Problematik der Werbeabgabe.

Die Bf. bezeichnet es als *Argumentum ad absurdum*, dass Poker im Lebendspiel von den Einsätzen höher besteuert werde, als Online-Poker, das gemäß § 57 Abs. 2 GSpG vom Nettobetrag „Einsätze abzüglich Gewinne“ besteuert werde. Beim Online Poker bilde daher das Tischgeld (*Rake*) die Bemessungsgrundlage, weswegen 40% des Tischgeldes als Abgabe zu entrichten seien.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt bietet die Bf. interessierten Besuchern die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenpokerspiele – im Lebendspiel – zu spielen. Die Bf. selbst ist an den Spielen - in Form eines Bankhalters – nicht beteiligt.

Pokerspiele können auch in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG angeboten werden. Im nichtkonzessionierten Bereich kommt die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 2 GSpG zum Tragen. Da § 12a GSpG als eines von Merkmalen vorsieht, dass die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische

Medien zur Verfügung gestellt wird zu unterscheiden sein, wie das *Online*-Pokerspiel organisiert ist.

- Wird *Online*-Poker in der Form angeboten, dass der Spielteilnehmer gegen „den Computer“ spielt, ist dieser Fall mit dem der Bf. nicht vergleichbar, da der Anbieter am Spiel über Einsätze und Gewinne beteiligt ist. Die Entscheidung über das Spielergebnis wird zentralseitig herbeigeführt, nämlich durch einen Zufallsgenerator. Das ist ein Fall des § 57 Abs. 2 GSpG.

- Wird *Online*-Poker in der Form angeboten, dass ausschließlich die Spielteilnehmer untereinander spielen, und der Anbieter am Spiel über Einsätze und Gewinne nicht beteiligt ist, werden möglicherweise vom Computer die Karten ausgeteilt. Aber die Entscheidung über das Spielergebnis wird in diesem Fall nicht durch einen eingebauten elektronischen Zufallsgenerator entschieden, sondern so wie im Lebendspiel. Damit unterläge die zum Pokerspielangebot der Bf. analoge *Online*-Poker-Form aber ebenfalls dem § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestelltem Gewinn. (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019, nach welchem Wetten auf virtuelle Rennen von artifiziellen Tierdarstellungen nach § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% von den Einsätzen besteuert wurden).

Würde daher – die technischen Möglichkeiten vorausgesetzt – *Onlinepokerspiel* „analog zum Spielangebot der Bf.“ angeboten, dass mehrere Spielteilnehmer gegeneinander spielen, unterläge es, da nicht der Computer über einen Zufallsgenerator entscheidet, sondern über das Spielergebnis wird wie im Lebendspiel entschieden, dem § 57 Abs. 1 GSpG. Würde in einem solchen Fall die Spielentscheidung hingegen zentralseitig erfolgen, liegt eine andere Spielform vor, die mit der Situation der Bf. verglichen werden kann.

Zum Vorbringen der Bf., dass eine ungleiche Behandlung wie bei der

Werbeabgabe vorliege, ist zu sagen: Zentralseitiges Onlineglücksspiel wird von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne iSd § 57 Abs. 5 GSpG besteuert und nicht vom Tischgeld. § 57 Abs. 1 GSpG ist der generelle Grundtatbestand, so wurden auch Wetten zu Rennen von virtuellen Tieren, obwohl die Entscheidung zentralseitig iSd § 12a GSpG erfolgte, unter § 57 Abs. 1 GSpG subsummiert (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019). Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem *Onlinepokerspielangebot*“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „*Offlinepoker*“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellen wird. Die Glücksspielabgabe kann daher mit der Werbeabgabe, die für Werbung in Printmedien zu entrichten ist, hingegen *Online*-Werbung steuerfrei ist (z.B. BFG 10.08.2016, RV/5100956/2016 - VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2133/2016), für gegenständlichen Fall nicht verglichen werden.

Da § 57 Abs. 1 GSpG der generelle Grundtatbestand ist, der grundsätzlich sowohl Poker im Lebendspiel, als auch *Onlinepoker* umfasst, - § 57 Abs. 2 GSpG regelt bei

Internetglücksspiel nur eine spezielle Bemessungsgrundlagenberechnung, wobei ebenso die Einsätze der vorgelagerte Sachverhalt sind - liegt keine ungleiche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und *Onlinepoker* vor und kann nicht mit der Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, verglichen werden.

Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online-Poker* liegt daher nicht vor.

6.2.8. Urteil des EuGH in der Rechtssache *Berlington Hungary* (EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua).

Nach Ansicht der Bf. liege in ihrem Fall genauso ein Eingriff in die Grundrechte vor wie im Sachverhalt von EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua. vor.

Bis zum 9. Oktober 2012 war in Ungarn der Betrieb von Geldspielautomaten in Spielcasinos oder Spielhallen durch allein zu diesem Zweck gegründete Handelsgesellschaften erlaubt. Auf die Geldspielautomaten in Spielhallen wurde eine pauschale Spielsteuer erhoben, für den Betrieb von Geldspielautomaten in Spielcasinos galt eine andere Steuerregelung. In den Jahren 2011/2012 gab es gesetzliche Änderungen. Mit dem Gesetz zur Stärkung der Haushaltsstabilität wurde einerseits die Pauschalsteuer auf Spielautomaten in Spielhallen um das Fünffache angehoben und für diese andererseits noch eine proportionale Steuer eingeführt. Anschließend wurde das ungarische Glücksspielgesetz geändert, dass nur noch Spielcasinos das Recht zum Betrieb von Geldspielautomaten haben und Genehmigungen zum Betrieb von Glücksspielautomaten in Spielhallen am Tag nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erlöschen sollten.

Es wurden mehrere Fragen an den EuGH gestellt. Zur Besteuerung der Glücksspielautomaten in Spielhallen antwortete der EuGH folgendermaßen: Sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass diese Steuererhöhung, ohne einen Übergangszeitraum vorzusehen, zur Folge hatte, den Betrieb von Geldspielautomaten auf Spielcasinos zu beschränken, für die diese Erhöhungen nicht galten, so kann das eine Beschränkung der mit Art. 56 AEUV gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit darstellen. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 41). Verfolgt die Beschränkung von Glücksspieltätigkeiten in erster Linie wirklich die Ziele, die sich auf den Schutz der Verbraucher vor Spielsucht und die Bekämpfung von Kriminalität und Betrug im Zusammenhang mit den Spielen, dann ist es nicht unionsrechtswidrig, wenn diese Beschränkung als Nebenfolge über die Erhöhung der Steuereinnahmen auch dem Haushalt des betreffenden Mitgliedstaat zugute kommt. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 92).

Zum Erlöschen der Genehmigungen ohne Übergangszeitraum kann nach der Rechtsprechung des EuGH ein Wirtschaftsteilnehmer nicht auf das völlige Ausbleiben von Gesetzesänderungen vertrauen, sondern er kann nur die Modalitäten der Durchführung einer solchen Änderung in Frage stellen. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt nicht, dass Gesetzesänderungen unterlassen werden. Der Grundsatz der Rechtssicherheit

gebietet es allerdings, dass Rechtsvorschriften, mit denen Genehmigungen widerrufen werden, die ihren Inhabern die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen, zu ihren Gunsten einen hinreichend langen Übergangszeitraum, damit sie sich darauf einstellen können oder eine angemessene Entschädigung, vorsehen muss. Das muss das nationale Gericht prüfen. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 77, 85).

Zum Vorbringen der Bf. ist zu sagen:

Entgegen der Ansicht der Bf. passt der Sachverhalt dieses Urteils nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt zusammen. Bis 1.1.2011 war die Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG der Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners x25%, ab 1.1.2011 ist Bemessungsgrundlage der Einsatz x16% beim *Cashgame* bzw. der in Aussicht gestellte Gewinn x16% bei Turnierspielen. Von einer Verfünfachung einer Pauschalsteuer bzw. zusätzlichem Einführen von proportionalen Steuersätzen kann hier nicht die Rede sein. Die Bf. kann sich auch darin nicht beschwert erachten, dass keine Übergangsregelungen vorhanden seien. Hinsichtlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG gab es eine Übergangsfrist von ca. fünf Monaten (das BGBl. I 2010/54 wurde am 19.7.2010 kundgemacht, die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG traten mit 1.1.2011 in Kraft).

Wenn die Bf. vorbringt, sie sei schlechter gestellt als der Spielbankkonzessionär, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie durch 16% Glücksspielabgabe nicht schlechter gestellt ist, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Spielbankkonzession gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 GSpG nur einem Konzessionswerber erteilt darf, wenn die Kapitalgesellschaft über ein **eingezahltes** Stamm- oder Grundkapital von mindestens **22 Millionen Euro** verfügt, diese Konzession auf 15 Jahre erteilt wird, die Obliegenheitspflichten gemäß § 25 Abs. 3 GSpG eingehalten werden, sowie dass der Spielbankkonzessionär **gemäß § 59a GSpG den Antrag auf Konzessionserteilung mit 10.000 Euro und die Erteilung der Konzession mit 100.000 Euro vergebühren muss**. Die Bf. hingegen ist von diesen - insbesondere finanziellen Anforderungen – nicht betroffen.

Mit **Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016** (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) wurde festgestellt, dass die Glücksspielabgaben mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden können, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof zu § 31a GSpG festgestellt, dass damit Doppelbelastungen nur „für die Konzessionäre“ verhindert werden sollen. *„Diese sind nämlich bereits den Konzessions- und Spielbankabgaben unterworfen, deren teils beträchtliche Höhe das Verbot von zusätzlichen Landes- und Gemeindeabgaben*

gerechtfertigt erscheinen lässt. Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonsbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet. “ (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325).

Aus der Sicht der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG ist auch nicht erkennbar, dass diese das Anbieten von Kartenpokerspielen außerhalb des konzessionierten Bereiches für einen Steuerausländer unattraktiver machen, als für einen Steuerinländer.

6.3. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus den Glücksspielabgaben heraus (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG)

Die Bf. bekämpft ihre Glücksspielabgabenverpflichtung, weil sie aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ der Meinung ist, dass sie mit diesen Spielen automatisch aus dem Geltungsbereich des Glücksspielgesetzes ausscheide, was sich insbesondere aus § 60 Abs. 24 GSpG ergäbe.

Bei § 60 Abs. 24 GSpG handelt es sich im Wesentlichen um eine Übergangsbestimmung, nach der bis zur Erteilung der mit BGBl. I 2010/54 eingeführten Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinausgeschoben wurde, wenn der Pokersalon auf Basis einer aufrechten Gewerbebewilligung betrieben wurde. Der Verfassungsgerichtshof hob mit **Erkenntnis 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. **Die Aufhebung erfolgte wegen der Unsachlichkeit der der Befristung vorangestellten auflösenden Bedingung der Erteilung einer einzigen Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG, weil die (1) Pokersalonkonzession auch an einen anderen Spielbankbetreiber erfolgen hätte können und damit alle anderen gewerberechtlich zugelassenen Pokersalons ihre Betriebe von einem Tag auf den anderen Tag hätten einstellen müssen.** Wenn der Gesetzgeber bestimmte Formen des Spiels als Glücksspiel qualifiziert und einen bestimmten Betrieb von Einrichtungen für dieses Spiel nach einer Übergangsfrist von über zwei Jahren vorsieht, nach deren Ablauf der Betrieb bestehender Pokersalons unzulässig wird, handelt er nicht unsachlich. Mit Erkenntnis **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).

Aufgrund BGBl. I 2014/13 kam es zu den § 60 Abs. 33, 34 GSpG. Nach § 60 Abs. 33 GSpG ist § 2 Abs. 4 auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. § 22 GSpG, Spielbanken in Form von Pokersalons und damit auch § 60 Abs. 33 GSpG wurden mit BGBl. I 2015/118, ab 15. August 2015, aufgehoben, da sich nach der Regierungsvorlage der Gesetzgeber entschlossen hat, das Pokerangebot auf das vorhandene Angebot in konzessionierten Spielbanken nach § 21, in Form elektronischer Lotterien nach § 12a und des vom Glücksspielmonopol ausgenommenen sogenannten Wirtshauspokers nach § 4 Abs. 6 zu beschränken. Da der VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012 für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung einen gewissen Vertrauensschutz vorsieht, wurde eine Übergangszeit gemäß § 60 Abs. 36 GSpG bis 31.12.2019 bestimmt. Diese Rechte von Inhabern einer Gewerbeberechtigung erlöschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31.12.2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt dann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG dar. (Zu 684 BlgNR 25. GP).

Zusammenfassend ging es 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 zu § 2, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird.

§ 60 Abs. 36 GSpG bzw. die Vorgängerbestimmungen haben keinen Konnex zu den Glücksspielabgaben und vermögen auch die Ansicht der Bf. nicht zu begründen, dass sie aus dem Glücksspielgesetz – insbesondere aus den Glücksspielabgaben - „herausfällt“. 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. Eine Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 GSpG (und keine Auslobung gemäß § 860 ABGB) liegt jedenfalls vor. Das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die anbietende Bf. zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, was die Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen nach sich zieht. Auch hier erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf diese Punkte bzw. wird auf die die Bf. bezüglich der Vorzeiträume betreffenden Entscheidungen BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011, BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 verwiesen.

7. Zusammenfassung

Die Bf. ist eine im Inland ansässige Unternehmung und gehört nach den Internetseiten zur ****NAMENSKÜRZEL****-Gruppe, die seit 1993 Kartenpokerspiel angeboten hat. Die Bf. veranstaltete in den Zeiträumen 1. Jänner 2013 bis 30. Juni 2015 Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und in Turnierform, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“ erfüllte: 1.

durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor, und 2. durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Unternehmerin iSd § 2 GSpG. Mit den „Auspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz</in Aussicht gestellten Gewinn. 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 Spiegelstrich. Das Glücksspielgesetz insgesamt – hier: der abgabenrechtliche Teil - ist auf die Bf. anzuwenden, auf eine Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ kommt es nicht an. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich.

1. Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013,

G 26/2013 ua. hat NICHT die Auswirkung, daß keine Glücksspielabgaben zu erheben sind. Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Für die „Ausspielung ohne Monopol“ spricht auch, dass das aus dem Glücksspielmonopol ausgenommene Wirtshauspoker ausdrücklich von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG befreit ist.

2. Es liegt keine ungleiche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und Onlinepoker vor und diese kann nicht mit der Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, verglichen werden (z.B. BFG

10.08.2016, RV/5100956/2016 - VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2133/2016), Zentralseitiges Onlineglücksspiel wird von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne iSd § 57 Abs. 5 GSpG besteuert und nicht vom Tischgeld. § 57 Abs. 1 GSpG ist der generelle Grundtatbestand, so wurden auch Wetten zu Rennen von virtuellen Tieren, obwohl die Entscheidung zentralseitig iSd § 12a GSpG erfolgte, unter § 57 Abs. 1 GSpG subsummiert (vgl. VfGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019). Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und Online-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem Onlinepokerspielangebot“ nicht § 57 Abs.

2 GSpG, sondern wie bei „Offlinepoker“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellen wird.

3. Keine Unverhältnismäßigkeit: In etlichen Beschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 [zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02]; VfGH 21.9.2012, B 1357 [zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 [zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012]) und der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet und d ie

Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012]). In *Punkt 6.2.6. des Erkenntnisses* wurde auf die von der Bf. zitierten Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte eingegangen (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*), aber festgestellt, dass keine Erdrosselungssteuer vorliegt. (BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015). Ein Degressionsabschlag ist nach der derzeitigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes nicht vorgesehen. (z.B. UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 ua).

4. Anders als im Sachverhalt des von der Bf. vorgebrachten Urteils des EuGH in der Rechtssache *Berlington Hungary* (EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua.), ist die Bf. durch 16% Glücksspielabgabe von den Einsätzen nicht schlechter gestellt, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Spielbankkonzession gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 GSpG nur einem Konzessionswerber erteilt darf, wenn die Kapitalgesellschaft über ein eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 22 Millionen Euro verfügt, diese Konzession auf 15 Jahre erteilt wird, die Obliegenheitspflichten gemäß § 25 Abs. 3 GSpG eingehalten werden, sowie dass der Spielbankkonzessionär gemäß § 59a GSpG den Antrag auf Konzessionserteilung mit 10.000 Euro und die Erteilung der Konzession mit 100.000 Euro verg Gebühren muss. „*Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.*“ (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325; *Punkt 6.2.8. des Erkenntnisses*).

5. **§ 57 Abs. 6 GSpG** ist keine Bestimmung, die konzessionierte Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe, vergleichbar § 15 Abs. 3 GebG. Eine steuerliche Ungleichbehandlung kann auch nicht darin liegen, dass diese Glücksspielabgabe für konzessionierte Spielbanken als besondere Glücksspielabgabe Spielbankabgabe heißt und nicht konzessionierte Unternehmungen mit den Glücksspielen der allgemeinen Glücksspielabgabe unterliegen.

6. Da die Bf. über eine aufrechte **Gewerbeberechtigung** zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ verfügt, ist das Glücksspielgesetz insgesamt nach ihrer Ansicht auf sie nicht anzuwenden. Die Bf. bekämpft § 57 GSpG mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit, weil sie aufgrund dieser Gewerbeberechtigung der Meinung ist, dass sie deshalb diese Spiele durchführen darf, und diese Spiele daher infolge der Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG), die die von ihr angebotenen Kartenglücksspiele aufgrund der Gewerbeberechtigung bis 31.12.2019 nicht zu verbotenen macht, automatisch aus dem Geltungsbereich des Glücksspielgesetzes ausscheiden. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“

für eine Übergangszeit zeitlich hinaus, aber löst die Bf. nicht aus den Glücksspielabgaben heraus, da eine Ausspielung iSd § 57 Abs. 1 GSpG sehr wohl vorliegt. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG erster Spiegelstrich.

7. Da die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, kann **kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH** gerichtet werden. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist auch bei „reinen Inlandssachverhalten“ der Verstoß gegen Unionsrecht zu untersuchen, da dieser Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung“ auslöst. Die Untersuchung ergab jedoch, dass nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes keine Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben und daraus folgende Inländerdiskriminierung, die einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gerechtfertigt hätte, vorliegt. Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

8. Schlussfolgerungen

Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. hat NICHT die Auswirkung, dass keine Glücksspielabgaben zu erheben sind, denn den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern der Begriff der Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Für die „Ausspielung ohne Monopol“ spricht auch, dass das aus dem Glücksspielmonopol ausgenommene Wirtshauspoker ausdrücklich von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG befreit ist. Hätte der Gesetzgeber den Begriff der „Ausspielung mit Monopol“ den Glücksspielabgaben zugrundegelegt, wäre z.B. das Wirtshauspoker „automatisch“ nicht unter die Glücksspielabgaben gefallen.

Da § 57 Abs. 1 GSpG der generelle Grundtatbestand ist, der grundsätzlich sowohl Poker im Lebendspiel, als auch *Onlinepoker* umfasst (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019) - § 57 Abs. 2 GSpG regelt bei Internetglücksspiel nur eine spezielle Bemessungsgrundlagenberechnung, wobei ebenso die Einsätze der vorgelagerte Sachverhalt sind - liegt keine ungleiche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und *Onlinepoker* vor und kann nicht mit der Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, verglichen werden.

§ 57 Abs. 6 GSpG ist keine Bestimmung, die konzessionierten Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern, wie die Bf., befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von konzessionierte Spielbanken mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe, vergleichbar § 15 Abs. 3 GebG.

Die Glücksspielabgabe ist nicht an eine Gewerbeberechtigung gebunden, da jeder – gleichgültig, ob mit oder ohne Gewerbeberechtigung – der die Glücksverträge

Kartenspokerspiel anbietet, das Glücksspielabgabemoment auslöst. Eine Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus der Glücksspielabgabenverpflichtung heraus.

Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen nicht die Erwerbsausübungsfreiheit (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012]), weshalb keine Unverhältnismäßigkeit vorliegt.

Da die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, kann kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet werden.

Weil die Beschlüsse gemäß Art. 144 Abs. 2 B-VG des Verfassungsgerichtshofes zur Glücksspielabgabe ein Indiz für deren Verfassungsmäßigkeit sind (BFG 26.9.2017, RV/7100908/2012), ist der Stellung eines Normprüfungsantrages gemäß Art. 140 B-VG der Boden entzogen."

Im Hinblick auf die dargelegte Rechtslage ist nach der Aktenlage die Beschwerde wenig erfolgversprechend, weshalb der Antrag auf Aussetzung der Einhebung zu Recht abgewiesen wurde.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das Erkenntnis weicht von der oben zitierten Rechtsprechung der Höchstgerichte nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 26. April 2018

