

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Mag. Dr. A., Rechtsanwalt, Adr., als Masseverwalterin im Konkursverfahren der Bf. über die Beschwerden vom 12.11.2013 gegen die Abweisungsbescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.10.2013 betreffend Glücksspielabgaben für November 2012 und Dezember 2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführerin / Bf. genannt) betreibt in B und in C je einen Pokersalon, in denen nach Wahrnehmung der Finanzbehörde interessierten Personen die Möglichkeit zur Teilnahme an Kartenspielen, und zwar von Poker-Cashgame, Pokerturnieren und Surrender, eine Black Jack-Variante, angeboten wird. Um Wiederholungen zum Sachverhalt zu vermeiden, wird auch auf das an die Beschwerdeführerin ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 05.03.2015, RV/2100581/2012, betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011 bis 03/2012, und die Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vom 19.11.2013, RV/0742-G/11 bis RV/0746-G/11, betreffend Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG für die Monate 08/2010 bis 12/2010, verwiesen (Entscheidungen sind abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at>).

Die Beschwerdeführerin erstattete die Abgabemeldungen gemäß § 57 GSpG für die Monate November 2012 und Dezember 2012 mit dem Formular GSp 50 (Abrechnung über Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 3 GSpG) und teilte zur Bemessungsgrundlage für Poker „Cashgame“ dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz Finanzamt genannt) mit, dass für die Umsatz- bzw. Gewinnermittlung des Unternehmens die Einsätze der Spieler, die gemäß § 57 Abs. 1 GSpG die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe darstellen, nicht relevant seien, und deshalb wegen wirtschaftlicher Unzumutbarkeit keine diesbezüglichen Grund- und Hilfsaufzeichnungen vorgesehen seien. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe könne auf Grund von bestehenden Erfahrungswerten geschätzt

werden: das Tischgeld betrage auf Grund eigener und internationaler Erfahrungswerte 3,5% des Einsatzes der Spieler. Mit dieser Regel sei die Bemessungsgrundlage errechnet worden.

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

Zeitraum		Bemessungs- grundlage (€)	GSp-Abgabe (€)	monatl. Summe d. GSp- Abgabe (€)
November 2012	Pokerturniere	56.760,00	9.081,60	
	Poker „Cashgames“	2.509.833,25	401.573,32	
	Ausspielungen	2.284.202,41	365.472,39	776.127,31
Dezember 2012	Pokerturniere	61.140,00	9.782,40	
	Poker „Cashgames“	3.157.441,32	505.196,61	
	Ausspielungen	2.484.438,70	397.510,19	912.489,20

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

bereits zu entrichtenden Abgaben – für die Beschwerdeführerin letztendlich wirtschaftlich ruinös sei.

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

- Die Bf. sei gemäß § 60 Abs. 24 GSpG vom Glücksspielgesetz ausgenommen, denn die Übergangsregelung des § 60 Abs. 24 GSpG besage, dass § 2 GSpG dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel nicht entgegenstehe, sofern der Betrieb bereits auf Grund der Rechtslage zum 1.1.2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15.3.2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt sei, was für die Bf. zutrefte. Diese Regelung sei so zu verstehen, dass die Bf. jedenfalls bis zum 31.12.2012 bzw. bis zum eventuellen Erhalt einer Pokerlizenz nach § 22 GSpG gänzlich vom Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes ausgenommen sei, dies schließe auch die Bestimmungen der §§ 57 ff GSpG mit ein. Durch die Verpflichtung zur Leistung der Glücksspielabgaben würde die Bf. wirtschaftlich vernichtet, weswegen die Übergangsbestimmung verfassungskonform auszulegen sei.
- Die Bf. sei kein glücksspielrechtlicher Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, daher liege keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vor. Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG knüpfe ausdrücklich an "Ausspielungen" an, nur das unternehmerische Glücksspielangebot unterliege dieser Abgabe. Der Begriff des glücksspielrechtlichen Unternehmers sei in § 2 Abs. 2 GSpG als eine Person definiert, die selbständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Da die Bf. ihre Einnahmen primär aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, nicht aber aus der Durchführung von Glücksspielen erziele, erfülle sie nicht den Unternehmerbegriff, weswegen auch die §§ 57 ff GSpG nicht zum Tragen kommen würden.
- Die Bf. sei kein Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG, da es aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen nicht an einem "Berechtigungsverhältnis" iSd § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG mangle. § 59 Abs. 2 GSpG nenne als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG), den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG), den Vertragspartner des Spielteilnehmers, den Veranstalter einer Ausspielung sowie den Vermittler, welche letztere drei als jene Fälle zusammengefasst seien, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle. In dieser Aufzählung fehle jedoch die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben würden. Die Bf. habe weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG oder sei sie Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG noch falle sie unter die Tatbestände "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses", da sie aufrechte Gewerbeberechtigungen halte. Die Bf. sei kein Veranstalter, da sie kein Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG sei, sie sei auch kein Vermittler, da sie nie Spieleinsätze oder Gewinne annehme oder weiterleite, denn dieser Ablauf finde unter den Spielern selbst statt. Die Bf. werde zwar Vertragspartner der Spielteilnehmer, jedoch in Bezug auf Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Gewinn und den Einsätzen in Verbindung stünden.

- Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Einsätze. Auf Grund der Gegebenheiten bei der Bf. sei es faktisch nicht möglich, die Einsätze einzubehalten oder in irgendeiner Weise darauf zuzugreifen. Nachdem die Spieler jederzeit den Tisch verlassen könnten und ihre Jetons in Bargeld zurücktauschen könnten, sei unter den gegebenen Umständen gar nicht exakt feststellbar, in welcher Höhe Einsätze geleistet würden. Ein Durchschnittswert dieser Summe könnte höchstens geschätzt werden, was die Bf. auch sicherheitshalber getan habe. Wenn die Abgabenschuld von 776.127,31 Euro den Umsätzen aus dem Kartenspielbetrieb im November 2012 in Höhe von 116.002,00 Euro (Dezember 2012: Abgabenschuld 912.489,20 Euro und zum Vergleich wurde der November-Umsatz angegeben) gegenübergestellt werde, sei evident, dass die Abgabepflicht nicht nur in einem krassen Missverhältnis zur Leistungsfähigkeit des Unternehmens stünde, sondern letztendlich wirtschaftlich ruinös sei und das weitere gewerbliche Tätigwerden unmöglich gemacht werde. Die Bf. verwies in diesem Zusammenhang auf einen Betriebsprüfungsbericht einer fremden Steuernummer betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 idF vor dem 1.1.2011. Die Einsätze der Spieler seien keine Umsätze die durch die Hände der Bf. laufen würden oder je in ihrer rechtlichen Verfügungsmacht stünden. Daher müsse die Bf. die Glücksspielabgabe aus den Umsätzen begleichen, die nicht in Zusammenhang mit der eigentlichen Abgabenquelle und in keiner Relation zur gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage stünden. Soweit die Bf. daher der Glücksspielabgabe unterworfen würde, hege sie massive Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der betreffenden gesetzlichen Regelungen, die sie vor dem Verfassungsgerichtshof geltend machen werde. Die glücksspielabgabenrechtliche Belastung stelle keine realistisch zu bewältigende Schuld dar.

Daher stellt die Bf. den Antrag die Abgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes legte die Bf. Listen betr. der Abrechnung über die Time-Collections (Tischgeld) und der Turnier-Preisgelder vor.

Mit Bescheiden vom 28.10.2013 wies das Finanzamt den Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO für die Monate November 2012 und Dezember 2012 ab. In der Begründung der Bescheide wurden die einschlägigen Gesetzesstellen des GSpG angeführt und ausgeführt, dass § 60 Abs. 24 GSpG mehrere Elemente enthalte, die kumuliert erfüllt sein müssten, damit diese Übergangsbestimmung anwendbar sei. Aber auch bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 60 Abs. 24 GSpG habe dies keine Auswirkungen auf eine allfällige Abgabenschuld. Den Erläuterungen sei zu entnehmen, dass hier eine Klarstellung für die Frage des Vorliegens einer verbotenen Ausspielung erfolgen sollte. Eine Aussage über eine Auswirkung der Übergangsbestimmung auf die Abgabe werde nicht getroffen.

Weiters wurde dargelegt, dass die Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG auf der von der Antragstellerin selbst vorgenommenen Schätzung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Tischgeldes aufbaue. Bei den Cashgames

würden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten, das Tischgeld sei mit durchschnittlich 3,17% des Pots für den Standort B bzw. 7,26% des Pots für den Standort C angenommen worden. Anhand der vorgelegten Tischabrechnungen, die täglich erstellt werden würden, sei eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen worden. Auch der Einsatz beim Spiel Surrender wurde geschätzt, indem vom Tischgeld pro ½ Stunde von 25 € ein Mittelwert der Einsätze pro ½ Stunde von 3.703 € berechnet wurde. Beim Spiel Alpha Hold'em wurde von der Bf. ein Mittelwert der Einsätze pro ½ Stunde von 1.007 € geschätzt.

Die von der Bf. herangezogenen Durchschnittssätze würden dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen und die von der Bf. gewählte Schätzungsmethode sei nach Ansicht des Finanzamtes im ggst. Fall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Bemessungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, geeignet.

Die Tischgelder seien Einnahmen des Casinos, die Cashgames würden über ein elektronisches Abrechnungssystem erfasst werden, für jeden Standort würden gesonderte Aufzeichnungen geführt werden, die dem Finanzamt vorgelegt worden seien.

Auch die Pokerturniere würden über ein elektronisches Abrechnungssystem erfasst werden. Sämtliche Tagesabrechnungen seien für beide Standorte dem Finanzamt vorgelegt worden. Grundsätzlich seien die Gewinne die von den Spielern einbezahlten Buy-Ins (Teilnahmegebühr), sollte bei einem Turnier die garantierte Teilnehmerzahl nicht erreicht werden, würde die Bf. für die fehlenden Buy-Ins aufkommen.

Die Bemessungsgrundlagen zu den Pokerturnieren seien von der Antragstellerin anhand der Turnieraufzeichnungen ermittelt worden. Über jedes abgehaltene Turnier an beiden Standorten würden laufende Aufzeichnungen (Anzahl der einzelnen Teilnehmer, Höhe des garantierten Preisgeldes, Höhe der Gewinne in den Gewinnrängen, Höhe des Buy-In, re-buy und Add-on sowie die Entry-fee) geführt.

Deshalb sei die von der Antragstellerin erfolgte Selbstberechnung der Glückspielabgabe in betraglicher Hinsicht als richtig anzusehen. Erweist sich die Selbstberechnung als richtig, so sei der Antrag abzuweisen (VwGH 27.01.2009, 2006/13/0097).

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufungen (nunmehr Beschwerden genannt) mit der Begründung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch bei „richtiger“ Selbstberechnung unter bestimmten Voraussetzungen ein Anspruch auf bescheidmäßige Festsetzung bestehe, und zwar dann, wenn Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstberechnung (VwGH 25.06.1990, 89/15/0108) oder über das Bestehen eines Abgabenanspruches bestehen würden (UFS 25.06.2003, RV/1945-W/02).

Entsprechend heiße es in den Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (§ 201 BAO) des Bundesministeriums für Finanzen ausdrücklich:

„ Ist ein Feststellungsbescheid über die Selbstberechnungsabgabe ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung, so ist er auf Antrag des Abgabepflichtigen zu erlassen. Ein solcher Anspruch liegt ausdrücklich dann vor, wenn der Abgabepflichtige

eine für die Abgabenbehörde bedeutsame Abgabenvorschrift für verfassungswidrig hält und einen Bescheid zur Anfechtung beim VfGH begehrt.

Ein solcher Feststellungsbescheid, der gerade in jenen Fällen zu ergehen hat, in denen sich der bekannt gegebene Betrag sich als richtig erweist, hat im Spruch insbesondere die Abgabebemessungsgrundlage sowie Art und Höhe der Abgabe anzugeben.“

Aus diesen Gründen sei gerade im konkreten Fall ein Feststellungsbescheid zu erlassen. Weiters werden die Abgabemeldungen mit den ursprünglichen Zahlen und der Antrag gemäß § 201 BAO die Glücksspielabgabe bescheidmäßig festzusetzen sowie die obigen Ausführungen zu den monatlichen Abgabemeldungen wortwörtlich wiederholt.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

„ Dem Vorbringen der Beschwerdewerberin, dass laut Rechtsprechung des VwGH und laut der Richtlinie zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben ein Anspruch auf Erlassung eines Feststellungsbescheides bei einer Selbstberechnung bestünde, wenn Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung bestünden, ist zu entgegnen, dass die zitierte Rechtsprechung seit dem Erkenntnis des VwGH vom 27.01.2009, VwGH 2006/13/0097 überholt ist und der zitierte Erlass der neuen Rechtsprechung entsprechend angepasst wurde. Die vertretene Rechtsansicht ist somit veraltet. Erweist sich die Selbstberechnung der betreffenden Abgabe als richtig, so darf keine Festsetzung erfolgen, sondern ist der Antrag abzuweisen (vgl auch VwGH vom 30.03. 2011, 2005/13/171, 0172, 18.08.2013, 2010/13/0133). Mit der Begründung, die Selbstberechnung sei richtig gewesen, hat das Finanzamt eine materielle Voraussetzung für die begehrte Festsetzung verneint und daher eine inhaltliche Prüfung vorgenommen und nicht eine verfahrensrechtliche Entscheidung getroffen.

Dem Vorbringen bezüglich der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG ist zu entgegnen, dass dieser wie bereits im Bescheid ausgeführt keinerlei abgabenrechtliche Wirkung zukommt.

Dem Vorbringen es läge mangels Unternehmereigenschaft der Abgabenschuldnerin keine Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG im gegenständlichen Fall vor, ist entgegenzuhalten, dass durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG auch nochmals verdeutlicht wurde, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirkt. Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot kann sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern.

Im gegenständlichen Fall ist daher die Unternehmereigenschaft gegeben.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

Dem Vorbringen die Beschwerdeführerin sei nicht Abgabenschuldnerin ist dem entsprechend zu entgegnen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung - Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber - und aus der Gesetzessystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht. Eine Gewerbeberechtigung ist keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Die für die Beurteilung anzuwendende Bestimmung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG. Abgabenschuldner ist somit der Veranstalter.

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, dass sie faktisch keinen Zugriff habe auf die Einsätze und somit auch nicht die Abgabe abzuführen habe, so ist dem der Beschluss des Verfassungsgerichtshofes VfGH 21.9.2012, B 1357/11-16 entgegen zu halten:

*„In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN).“
Da die Selbstberechnung richtig war, erfolgte die Abweisung des Antrages auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO zu Recht.“*

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und führte begründend aus:

„2. Sachverhalt

Die Bf. ("Beschwerdeführerin") betreibt sogenannte "Pokercasinos", das sind Gastronomiebetriebe für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker. Dafür hat sie eine Gewerbeberechtigung vom 30.8.1999, verliehen durch Bescheid des Magistrates der Stadt B, vom 23. 09. 1999, GZ: 1079/ 1999/1. Das ausgeübte Gewerbe ist ein freies Gewerbe außerhalb des Anwendungsbereiches des GSpG 1989 bzw der GSpG-Novellen 2008 und 2010 (siehe dazu unten).

In dem Lokal der Beschwerdeführerin treffen Spieler einander zum Kartenspielen. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin beschränkt sich auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler nach Wunsch. Die Beschwerdeführerin nimmt an den Spielen nicht teil. Die Spieler organisieren ihre Spiele selbst. Sie spielen ausschließlich untereinander und miteinander. Die Beschwerdeführerin darf auch nicht an den Spielen teilnehmen, andernfalls würde sie ihre Gewerbebefugnis überschreiten und ihr Geschäftsführer würde sich nach § 168 StGB strafbar machen.

Da die Beschwerdeführerin in die Spielverträge der Spieler nicht eingebunden ist, weiß sie auch nicht, wie viel die Spieler tatsächlich an Einsatz leisten bzw wie viel sie gewinnen

oder verlieren. Sie war und ist daher auch nicht in der Lage, bekannt zu geben, welche Einsätze die Besucher leisten.

Mit der Ansicht des Finanzamts konfrontiert, dass nach § 57 GSpG Glücksspielabgaben zu entrichten seien, legte sie die Abrechnung über die Glücksspielabgabe für November und Dezember 2012 unter Verwendung des amtlichen Vordrucks GSp 50 vor und stellte gleichzeitig den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 BAO. Aus den oben genannten Gründen konnten die Einsätze nicht exakt ermittelt werden. Die Bemessungsgrundlagen zu Turnieren wurden anhand der Turnieraufzeichnungen (Startkapital pro Spieler und Anzahl der Teilnehmer) geschätzt. Bei den Cash Games wurden die Einsätze auf Basis des Tischgeldes und anhand von Erfahrungswerten näherungsweise "hochgerechnet".

Der selbstberechnete Betrag für die Glücksspielabgabe November 2012 war EUR 776.127,31 (für Dezember 2012: EUR 912.489,20).

Die Beschwerdeführerin führte jedoch ausführlich aus warum diese Beträge nicht tatsächlich geschuldet werden. Die Selbstberechnung wäre nur dann korrekt wenn der Abgabentatbestand tatsächlich erfüllt wäre.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

3. Fehlerhafte Bescheidbegründung

Die Behörde führt begründend aus, dass Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 GSpG gegeben sei. Dass die Beschwerdeführerin Abgabenschuldner im Sinne des § 59 Abs 2 GSpG sei, stützt sie auf den Tatbestand des § 59 Abs 2 Z 1 zweiter Teilstrich, der lautet: "Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

-

- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand."

Sie führt weiters aus, dass der Beschwerdeführerin das Berechtigungsverhältnis fehle, weil "eine Gewerbeberechtigung keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs 2 GSpG" sei. Damit unterliegt die Behörde einem Zirkelschluss, der wie folgt aufzulösen ist:

(i) Dem GSpG unterliegen Glücksspielunternehmer, das sind Unternehmer, die Ausspielungen im Sinne des § 2 GSpG veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen, unabhängig davon, ob sie ihre Tätigkeit erlaubterweise oder verbotenerweise ausüben.

(ii) Folglich schulden sie die Glücksspielabgabe auch dann wenn sie keine Berechtigung dazu haben (§ 59 Abs 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG).

(iii) Eben weil die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit aber auf der Grundlage der GewO im Rahmen ihrer Gewerbeberechtigung vom 23.09.1999, GZ: 1079/ 1999/1, ausübt, und ihre Tätigkeit somit erlaubt ist, fällt sie nicht unter das GSpG. Folglich unterliegt sie auch nicht der Abgabepflicht.

(iv) Dass sie keine Berechtigung nach dem GSpG besitzt spielt daher keine Rolle und begründet auch keine Abgabepflicht — im Gegenteil.

Andernfalls wäre jeder Kaffeehausbesitzer Abgabenschuldner im Sinne des § 59 GSpG schon deshalb weil bei Spiele gespielt werden, bei denen "die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (vgl § 1 Abs 1 GSpG) und er keine Konzession nach dem GSpG besitzt.

Die Behörde hat auch nicht berücksichtigt, dass § 1 GSpG im Zeitraum zwischen Sachverhaltsverwirklichung und Bescheiderlassung durch BGBl I Nr 167/2013 eine neue Fassung erhalten hat, wodurch das Wort "Poker" in § 1 Abs 2 GSpG gestrichen wurde, und sich damit nicht auseinandergesetzt.

Ferner nennt sie eine Bestimmung, die ausdrücklich darauf abstellt, dass das Spielergebnis eines Spieles "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt", ohne jedoch Feststellungen dazu zu treffen, auf welche der in ihrer Niederschrift genannten Spiele dies angeblich zutrifft.

Schließlich stützt sie die Abgabepflicht auf § 59 GSpG, obwohl diese Bestimmung keinesfalls dazu geeignet ist, eine Abgabepflicht zu begründen. Wenn überhaupt eine Abgabepflicht bestehen würde, dann hätte die Behörde dies allenfalls auf § 57 GSpG stützen können, sich dann aber auch damit auch auseinandersetzen müssen.

Im Folgenden wird nochmals ausführlich begründet, warum das Glücksspielgesetz und daher auch § 57 GSpG im Beschwerdefall nicht anwendbar sind. Dazu wird in den Punkten 4 bis 4.4 zunächst die Entwicklung der Rechtslage dargestellt. Da eine von der Beschwerdeführerin in Ihren Anträgen nach § 201 BAO ins Treffen geführte und auch in der Niederschrift diskutierte Ausnahmerebestimmung auf die Rechtslage vom 1.1.2010 Bezug nimmt, soll dies beginnend mit 1.1.2010 erfolgen. Wie in der Begründung in den Punkten 5 bis 9 gezeigt werden wird, ergibt sich daraus, dass die Beschwerdeführerin nicht dem GSpG und daher auch nicht der der Abgabepflicht nach dem GSpG unterliegt.

4. Fehlerhafte Bescheidebegründung

4.1. Rechtslage am 1.1.2010

a) "Auspielungen" und "Glücksspiel"

Nach § 2 Abs 1 GSpG in der am 1.1.2010 geltenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 69/1997 waren Auspielungen Glücksspiele, bei denen ein Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Eine Auspielung lag nach § 2 Abs 4 GSpG idF BGBl Nr 69/1997 auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.

Ein Glücksspiel war nach § 1 Abs 1 GSpG in der damals geltenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 620/1989 ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

b) Poker als "Glücksspiel"

Poker war am 1.1.2010 im GSpG nicht ausdrücklich als Glücksspiel genannt. Ein Pokerspiel wäre vom Wortlaut des § 1 Abs 1 GSpG in der damals geltenden Fassung

des Bundesgesetzes BGBl Nr 620/1989 erfasst gewesen, wenn "Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall" abhängen.

Ob bei Poker der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, ist eine Tatsachenfrage und keine Rechtsfrage. Eine solche kann, wie auch der VfGH im Hinblick auf Poker festhält, immer nur im Einzelfall, das heißt für jede Spielart gesondert, beurteilt werden (vgl VfGH 18.12.1995, 95/16/0047 mit Hinweis auf Leukauf/Steininger, StGB³ § 168 Rz 4, diese unter Berufung auf OGH EvBl. 1960/375), gegebenenfalls nach Einholung eines Sachverständigengutachtens (vgl Leukauf/Steininger StGB³ § 168 Rz 4). Bei den meisten Varianten des Poker, wie insbesondere Texas Hold'em, 7 Card Stud und allen in Turnierform ausgetragenen Spielvarianten hängt das Spielergebnis tatsächlich nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall ab. Dazu gibt es bereits äußerst umfangreiche internationale und deutschsprachige Literatur. Auch der VfGH bestätigt mittlerweile, dass diese Literatur den Glücksspielcharakter des Poker verneint oder zumindest in Zweifel zieht (vgl VfGH 27.6.2013, G26/2013 ua, Punkt 2.2.6 mit Hinweis auf Holznagel, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel?, MMR 2008, 439 [442 f.], unter ausdrücklicher Berufung auf den Bescheid des UFS vom 24.7.2007, RV/0369-W/02; Kretschmer, Poker - ein Glücksspiel?, ZfWG 2007, 93 ff.; für die Qualifikation des Poker als Geschicklichkeitsspiel allgemein Dedonne/Dettermann, Poker is a Skill, Gaming Law Review and Economics 2008/1, 31 ff.; differenzierend Fiedler/Rock, Quantifying Skill in Games — Theory and Empirical Evidence for Poker, Gaming Law Review and Economics 2009/1, 50 ff).

Für Poker in Turnierform kann man es schon als geradezu unstrittig bezeichnen, dass das Ergebnis nicht vorwiegend vom Zufall abhängt. Turniere unterliegen nämlich insofern einer Spezialregel, als die Meisterschaft, der Gewinn oder Verlust, nicht von einem Einzelspiel sondern von einer Vielzahl von Spielen abhängt. Nach dem Gesetz der großen Zahl ist es ausgeschlossen dass man durch Zufall (durch Glück) ein Turnier gewinnt. Dies hat auch der UFS erkannt (vgl. UFS 24.07.2007 RV 0369-W/02; zur ausführlichen Begründung vgl. Holznagel, MMR 7/2008, 442).

Auch andere, nicht vom VfGH genannte Literaturstellen sowie Gerichtsurteile und eine Vielzahl von Gutachten belegen, dass wichtige Varianten des Poker (die in den Betrieben der Beschwerdeführerin gespielt werden) tatsächlich Geschicklichkeitsspiele sind (vgl etwa Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung [2011], 19f mwN; Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker vom Glücksspielrecht? Medien und Recht Int 2009, Heft 1, 41; LG Karlsruhe 10.1.2009, Az 18, AK 127/08; Wagner, Die Praktikabilität des österreichischen Glücksspielbegriffes am Beispiel des Kartenspiels Poker, Diss. Univ. Wien 2010, 26ff, 36—90 und 116—128 mwN; UFS 24.7.2007, RV/0036-W/02).

Dass das Gegenteil der Fall sei, hat die Behörde weder behauptet noch bewiesen, und es wird ihr auch nicht gelingen, einen Gutachter oder eine Belegstelle zu finden, die behauptet, dass bei Texas Hold'em Cash Games, 7 Card Stud Cash Games und jeglicher Variante des Poker in Turnierform der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

Da also bei den in den Betrieben der Beschwerdeführerin gespielten Varianten des Poker Gewinn oder Verlust nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, fallen sie nicht unter den Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs 1 GSpG in der am 1.1.2010 geltenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 620/1989.

Als Beweis für die Tatsache, dass bei wesentlichen Varianten des Poker Gewinn oder Verlust nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, lässt sich auch ein rechtliches argumentum e contrario ins Treffen führen: Wäre Poker nämlich schon am 1.1.2010 ganz allgemein als Glücksspiel unter dem GSpG einzustufen gewesen, dann hätte es der ausdrücklichen Einbeziehung unter die Glücksspiele durch die GSpG-Novelle 2008 und der Ausnahmeregelung des § 60 Abs 24 wohl nicht bedurft.

c) Begriff der "Gegenleistung"

Nach § 2 Abs 1 GSpG idF BGBl Nr 69/1997 vom 1.1.2010 kam es außerdem darauf an, ob der Unternehmer den Spielern eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt oder ob er oder ein Dritter eine solche organisiert, veranstaltet oder anbietet. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied zwischen § 2 Abs 1 GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 und § 2 Abs 1 GSpG in der Fassung der GSpG-Novelle 2010, BGBl I Nr 73/2010.

Nach der Neufassung des § 2 Abs 1 Z 3 GSpG kommt es nämlich darauf an, dass vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen ein Gewinn in Aussicht gestellt wird.

In einem gewerblichen Pokersalon ohne Bankhalter treffen sich Spieler, um miteinander Poker zu spielen. Der frei gewerbliche Unternehmer, der den Raum mietet, Tische aufstellt und Speisen und Getränke verkauft, stellt selbst keinen Gewinn in Aussicht. Er organisiert, veranstaltet und bietet auch keine Gegenleistung für den Einsatz an. Er ist nicht am Gewinn beteiligt. Folglich würden die bei der Beschwerdeführerin gespielten Spiele am Maßstab der Rechtslage vom 1.1.2010 nicht einmal dann eine Ausspielung darstellen, wenn sie Glücksspiele wären.

d) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass der Betrieb der Beschwerdeführerin nicht unter das GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 fiel und weiterhin nicht darunter fällt.

4.2. GSpG-Novellen 2008/2010 vom 20.7.2010 bzw 19.8.2010

a) Erwähnung des "Poker"

Am 20.7.2010 (BGBl I Nr 54/2010) bzw 19.8.2010 (BGBl I Nr 73/2010) traten die GSpG-Novellen 2008 und 2010 in Kraft. § 1 Abs 1 GSpG wurde damals insofern geändert als bei einem Glücksspiel nicht mehr "Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen" sondern "die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt".

In § 2 Abs 1 GSpG wurde folgende Wortfolge aufgenommen: "Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker [...]".

b) Die Übergangsbestimmungen des § 60 Abs 24 GSpG idF der GSpG-Novellen 2008 und 2010

Bereits die GSpG Novelle 2008 (BGBl I Nr 54/2010), in Kraft getreten am 20.7.2010, enthielt eine Übergangsbestimmung. § 60 Abs 24 GSpG idF des BG BGBl I Nr 54/2010 lautete:

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

Auch die GSpG Novelle 2010 (BGBl I Nr 73/2010), in Kraft getreten am 19.8.2010 enthielt eine solche Übergangsbestimmung. § 60 Abs 24 GSpG idF des BG BGBl I Nr 73/2010 lautete:

„Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.“ Anzumerken ist, dass Konzessionen im Sinne des § 22 GSpG bis heute nicht erteilt wurden, somit der Tatbestand des § 60 Abs 24 erster Halbsatz idF des BG BGBl I Nr 73/2010 nie erfüllt wurde.

Somit gilt seit 19.8.2010, dass bis 31.12.2012 § 2 GSpG dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegensteht, 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.

Durch die Übergangsbestimmungen der GSpG-Novellen 2008 und 2010 wurde der rechtmäßige Bestand von gewerblichen Pokersalons gemäß der Rechtslage vom 1.1.2010 anerkannt (vgl Winkler, Poker 133 und 147). Bestätigt wurde dies auch durch zwei VfGH-Entscheidungen (vgl Punkt 4.4 unten).

4.3. Rechtslage am 1.1.2011

Erst mit 1.1.2011 traten die §§ 57 bis 59 GSpG in Kraft. Nach § 57 Abs 1 GSpG idF des Budgetbegleitgesetzes BGBl I Nr 111/2010, in Kraft getreten am 1.1.2011, unterliegen „Auspielungen [...] einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz“.

Voraussetzung für die Abgabepflicht ist also, dass eine Auspielung vorliegt und ein Einsatz geleistet wird.

Zweifelsohne knüpft § 57 Abs 1 GSpG an § 2 GSpG an, der den Begriff der "Auspielung" definiert. Nach § 2 Abs 1 GSpG in der am 1.1.2011 anwendbaren Fassung der GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 gilt:

"Auspielungen 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). "

Nach § 1 Abs 1 und 2 GSpG in der am 1.1.2011 anwendbaren Fassung der GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 gilt:

"(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. "

Wenn also kein Glücksspiel vorliegt, dann liegt keine Ausspielung vor und wenn keine Ausspielung vorliegt, dann besteht keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG.

Am 1.1.2011 stand außerdem § 60 Abs 24 GSpG (noch in der Fassung der GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010) in Geltung, wonach "bis 31.12.2012 [...] § 2 [...] dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen [steht], 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. "

4.4. VfGH Entscheidungen vom 30.6.2012 bzw 21.9.2013 betreffend § 60 Abs 24 GSpG
Der VfGH hob mit Erkenntnis vom 30.6.2012, GZ G 51/11 die Wortfolge "zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 33, längstens bis" in der oben erwähnten Übergangsbestimmung (§ 60 Abs 24 GSpG) in der Fassung der GSpG-Novelle 2010 ohne Fristsetzung als verfassungswidrig auf. Er begründete dies damit, dass die Antragstellerin des Individualantrages als Betreiberin eines "Pokercasinos" durch die Übergangsbestimmung im Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt sei.

Für den Beschwerdefall hat diese Entscheidung insoweit Relevanz, als der VfGH damit aussprach, dass "Pokersalons" jedenfalls bis zum Auslaufen der Übergangsbestimmung rechtmäßig betrieben werden durften. Andernfalls wäre die Antragstellerin durch die Übergangsbestimmung in keinem Recht verletzt worden. Der VfGH führte dazu ua aus: "Eine solche abrupte, wenngleich gesetzlich vorgezeichnete Änderung der Rechtslage ist jedenfalls dann unsachlich, wenn aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut der Übergangsbestimmung in vertretbarer Weise abgeleitet werden kann, dass der Betrieb von Pokersalons nach bisheriger Rechtslage, wenn schon nicht ausdrücklich für zulässig erklärt, so doch wenigstens hingenommen wurde (arg. "auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung"; siehe oben IV.4.1.; näher Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 2011, S 147ff.; vgl. auch 657 BlgNR 24. GP, 7 f)."

Der VfGH wählte für die Auslegung der Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG also die objektive Interpretation des Wortlautes unter Wahrung der bestehenden Rechte der mitbeteiligten Partei.

In weiterer Folge bestätigte der VfGH seine zuvor zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht im Beschluss B 1357/11 vom 21.9.2013, indem er die Behandlung einer Beschwerde ablehnte,

"[...] da die beschwerdeführende Gesellschaft die strittige Veranstaltung auch im Hinblick auf die - mit hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2012, G 51/11, zum Teil aufgehobene,, Übergangsvorschrift des § 60 Abs 24 GSpG rechtmäßig durchführen konnte" (Hervorhebung nicht im Original).

Dass der rechtmäßige Bestand von gewerblichen Pokersalons gemäß der Rechtslage vom 1.1.2010 anerkannt wurde hat also auch der VfGH in seinen Entscheidungen bestätigt.

Die Aufhebung der Wortfolge "zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis" in § 60 Abs 24 hat der Bundeskanzler mit BGBl Nr 69/2012, ausgegeben am 27.7.2012, verlautbart. Damit erhielt § 60 Abs 24 GSpG folgende Fassung:

"Bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist. "

4.5. VfGH 27.6.2013

Mit seiner Entscheidung vom 27.6.2013 hob der VfGH das Wort "Poker," in § 1 Abs 2 GSpG idF BGBl Nr I 54/2010, § 22 GSpG idF BGBl Nr I 73/2010 sowie § 60 Abs 24 GSpG idF BGBl Nr I 69/2012 aufgrund eines Individualantrags der CBA Spielapparate- und Restaurantbetriebs GmbH auf (VfGH 27.6.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14).

Durch die Aufhebung des Wortes "Poker," in § 1 Abs 2 GSpG (BGBl 620/1989 idF BGBl I 54/2010) ist Poker nicht mehr vom Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst. Dies gilt nach wie vor auch zum heutigen Zeitpunkt der Einbringung dieser Beschwerde.

Die Aufhebung hat der Bundeskanzler mit BGBl Nr 167/2013, ausgegeben am 2.8.2013, kundgemacht.

5. Auswirkung des VfGH-Erkenntnisses vom 27.6.2013 auf die Beschwerdeführerin

Mit seiner Entscheidung vom 27.6.2013 hat der VfGH der Beschwerdeführerin hinsichtlich ihrer verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmungen des GSpG weitgehend Recht gegeben.

Allgemeinverbindlich wurde diese Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung im BGBl am 2.8.2013 (Art 49 Abs 1 B-VG; vgl dazu Schäfer in Kneihls/Lienbacher [Hrsg], Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht [2006], Art 140 Rz 85).

Gemäß Art 140 Abs 7 B-VG ist das Gesetz auf die vor der Aufhebung bewirkten Tatbestände weiterhin anzuwenden. Dies gilt jedoch ausdrücklich nicht für den Anlassfall. Da die Bf. den Individualantrag auf Aufhebung der genannten Bestimmungen gestellt hat, kommt sie in den Genuss der Anlassfallwirkung. Das heißt, dass die Rechtsvorschrift, die aufgehoben wurde, rückwirkend auf den Zeitpunkt, in dem sie gegenüber der Individualantragstellerin erstmals unmittelbar wirksam geworden war, auf die Person der Individualantragstellerin nicht mehr anzuwenden ist, wie von zahlreichen Literaturstimmen

festgehalten wird (so ausdrücklich Stanger, ZfV 3/1990, 282ff [286]; zustimmend Cede, Der Anlassfall in Holoubek/Lang [Hrsg], Der verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 189 [219]; zustimmend ebenfalls Ruppe, Der Anlassfall, in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 175 (190); vgl. weiters Rohregger in Korinek/Holoubek [Hrsg] Bundesverfassungsrecht⁶ (2003) Art 140 Rz 319). Dazu gibt es auch Rechtsprechung: Auch der VwGH hält nämlich fest, dass Verfahren des Individualantragstellers betreffend vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände als Anlassfall gelten, womit die aufgehobene Bestimmung gegenüber dem Individualantragsteller nicht mehr anwendbar ist (vgl. VwGH 8.3.1984, 81/06/0036, VwSlg 11349 A/1984).

Dies wird in der Literatur überzeugend damit begründet, dass die aufgehobene Bestimmung andernfalls gegenüber dem Individualantragsteller bis zur Aufhebung noch anwendbar wäre, was eine Beeinträchtigung seiner verfassungsrechtlich geschützten Rechte darstellen würde. Genau diese sollte aber durch die Aufhebung beseitigt werden. Eine weitere Anwendung der aufgehobenen Bestimmung gegenüber dem Individualantragsteller würde daher dem Zweck des Individualantrages zuwiderlaufen. Da das Wort "Poker" aufgehoben wurde, ist dieses Wort (so wie auch die anderen aufgehobenen Bestimmungen) also gegenüber der Beschwerdeführerin insoweit rückwirkend, als sie gegenüber der Beschwerdeführerin erstmals wirksam geworden waren, nicht mehr anzuwenden. Das bedeutet, dass Poker rückwirkend ab dem Zeitpunkt, ab dem die Beschwerdeführerin davon betroffen war, von § 1 GSpG nicht mehr erfasst ist. Da die §§ 57 bis 59 GSpG auf § 2 verweisen und dieser auf § 1 verweist, sind Pokersalons vom GSpG (und somit auch von der der Abgabepflicht) nicht umfasst. Das Finanzamt hat dies in der Niederschrift über die Nachschau vom 6.12.2013 nicht berücksichtigt.

6. Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung und anwendbare Rechtslage

6.1. Inhalt der Übergangsbestimmung

Nach der genannten Übergangsbestimmung § 60 Abs 24 GSpG war

„für jene Gewerbetreibende, die "Pokersalons" für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel

„bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung betrieben haben

„die Rechtslage vom 1.1.2010

„bis 31.12.2012 weiterhin anwendbar.

Pokersalons, die vor dem 15.3.2010 bereits betrieben wurden, sollen jedenfalls bis 31.12.2012 weiterhin betrieben werden dürfen, was durch eine Fortschreibung der Rechtslage vom 1.1.2010 bewirkt wurde. Dass die Beschwerdeführerin bereits vor dem 15.3.2010 Pokersalons rechtmäßig betrieben hat ist unstrittig.

Die Behörde wendet in der Berufungsvorentscheidung ein, dass aus dieser Übergangsbestimmung für den konkreten Fall nichts zu gewinnen sei, weil sie mit 31.12.2012 ausgelaufen sei.

Dabei übersieht sie aber, dass die Übergangsbestimmung, die die Rechte für Pokersalonbetreiber (nur) bis 31.12.2012 erhalten wollte, vom VfGH aufgrund der Befristung aufgehoben wurde.

6.2. Auswirkung der Aufhebung der Übergangsbestimmung

Wie bereits oben ausgeführt, hob der VfGH mit seiner Entscheidung vom 27.6.2013 nicht nur das Wort "Poker," in § 1 Abs 2 GSpG idF BGBl Nr I 54/2010 sondern auch § 60 Abs 24 GSpG idF BGBl Nr I 69/2012 aufgrund eines Individualantrags der CBA Spielapparate- und Restaurantbetriebs GmbH auf (VfGH 27.6.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14).

Die Aufhebung dieser Übergangsbestimmung erfolgte mit der Begründung dass "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", besteht (vgl VfGH 27.6.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14 Punkt 2.5.1).

§ 22 GSpG wurde mit der Begründung aufgehoben, 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" (vgl VfGH 27.6.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14 Punkt 2.4.1). Weiters führt der VfGH aus, dass "die Einführung einer Konzessionspflicht für Poker faktisch zu einem Verbot für jene Veranstalter geführt hat, die bis zum Ende des Jahres 2012 Pokerspielsalons auf gewerberechtlicher Grundlage gesetzmäßig betrieben haben" (Punkt 2.4.4) und kommt zum Ergebnis: "Im Hinblick auf diese Nachteile für Veranstalter des Pokerspiels, die das Gewerbe bis 31. Dezember 2012 rechtmäßig ausgeübt haben, erweist sich die Regelung des §§ 22 GSpG als unsachlich. Sie verstößt sohin gegen den Gleichheitsgrundsatz" (Punkt 2.4.5).

Objektiv erkennbar sah der VfGH die Verfassungswidrigkeit also gerade in der Befristung der Übergangsregelung bis 31.12.2012, die dazu geführt hätte dass die Pokersalonbetreiber ihr Gewerbe "von einem Tag auf den anderen" einstellen hätten müssen.

Wenn die Behörde nun wiederum diese Beschränkung der Übergangsbestimmung bis 31.12.2012 einwendet, interpretiert sie sie nicht verfassungskonform und wendet entgegen der oben zitierten Literatur (Stanger aaO 286; Cede aaO 219; Ruppe aaO 190) und Judikatur (VwGH 8.3.1984, 81/06/0036, VwSlg 11349 A/1984) eine aufgehobene Bestimmung gegenüber dem Individualantragsteller an.

Aus verfassungsrechtlichen Gründen ist auf den Betrieb der Beschwerdeführerin daher über den 31.12.2012 hinausgehend die Rechtslage vom 1.1.2010 anwendbar.

6.3. Anwendbarkeit des GSpG überhaupt

Legt man die Auffassung zugrunde, dass auch 2012 die Rechtslage zum 1.1.2010 weiterhin anwendbar bleibt, so kommt man zu dem Ergebnis, dass - wie bereits oben unter Punkt 4 d) zusammengefasst und in den Punkten 4a)-c) ausführlich begründet – das GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 in seiner Gesamtheit nicht auf den Betrieb der Beschwerdeführerin anwendbar ist. Damit können aber auch die - im Übrigen erst am

1.1.2011 in Kraft getretenen - §§ 57-59 GSpG im Beschwerdezeitraum November und Dezember 2012 nicht angewendet werden, womit dem angefochtenen Bescheid jegliche Grundlage entzogen ist.

7. Keine Abgabepflicht nach "alter" Rechtslage

7.1. Kein Glücksspiel nach "alter" Rechtslage

Will man eine Anwendbarkeit des GSpG auf die Beschwerdeführerin unterstellen, so bedeutet dies ebenfalls noch keine Abgabepflicht. Die am 1.1.2011 in Kraft getretenen Bestimmungen der §§ 57-59 GSpG setzen nämlich eine "Ausspielung" und die Auspielung ein "Glücksspiel" zwingend voraus.

Aufgrund der für die Beschwerdeführerin rückwirkenden Aufhebung der Befristung der Übergangsbestimmung (vgl Punkt 6.2) wären jedenfalls die Fragen, ob eine Auspielung und ob ein Glücksspiel vorliegt, weiterhin auf Basis der Rechtslage vom 1.1.2010 zu lösen. Poker war am 1.1.2010 in § 1 Abs 2 GSpG in der damals geltenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 620/1989 nicht als Glücksspiel genannt. Ob Poker ein Glücksspiel nach der Rechtslage vom 1.1.2010 ist, ist eine Tatsachenfrage, die für jede Art von Poker gesondert zu prüfen und zu entscheiden ist. Dass die im Beschwerdefall relevanten Pokerarten kein Glücksspiel sind, wurde bereits unter Punkt 4b) nachgewiesen. Die im Betrieb der Beschwerdeführerin gespielten Varianten fallen daher aufgrund der Übergangsbestimmung schon nicht unter die Definition des § 1 Abs 1 GSpG.

Mangels Glücksspieles liegt somit keine Auspielung und mangels Auspielung keine Abgabepflicht vor.

7.2. Keine Auspielung nach "alter" Rechtslage

Aufgrund der für die Beschwerdeführerin rückwirkenden Aufhebung der Befristung der Übergangsbestimmung (vgl Punkt 6.2) wäre auch § 2 GSpG idF der GSpG Novelle 2010 über den 31.12.2012 hinausgehend nicht anwendbar ist, sodass selbst dann wenn Poker ein Glücksspiel wäre keine Auspielung vorliegt und mangels Auspielung auch keine Abgabepflicht besteht.

In der Fassung des § 2 GSpG vom 1.1.2010 kam es außerdem darauf an, ob der Unternehmer den Spielern eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt oder ob er oder ein Dritter eine solche organisiert, veranstaltet oder anbietet. Darin lag ein wesentlicher Unterschied zwischen § 2 Abs 1 GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 und § 2 Abs 1 GSpG in der Fassung der GSpG-Novelle 2010, BGBl I Nr 73/2010.

Nach der Neufassung des § 2 Abs 1 Z 3 GSpG kommt es nämlich darauf an, dass vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen ein Gewinn in Aussicht gestellt wird.

Dazu kann auch auf Punkt 4c) verwiesen werden. In einem gewerblichen Pokersalon ohne Bankhalter treffen sich Spieler, um miteinander Poker zu spielen. Der frei gewerbliche Unternehmer, der den Raum mietet, Tische aufstellt und Speisen und Getränke verkauft, stellt selbst keinen Gewinn in Aussicht. Er organisiert, veranstaltet und bietet auch keine Gegenleistung für den Einsatz an.

Da die Beschwerdeführerin selbst keine Gegenleistung in Aussicht stellt, ist also der Tatbestand des § 2 GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 (idF des BG BGBl Nr 69/1997)

selbst dann nicht erfüllt, wenn die Beschwerdeführerin Spiele veranstaltet hätte, bei denen das Ergebnis vorwiegend vom Zufall abhängt.

Der VfGH hat durch sein Erk vom 27.6.2013 diesen Zustand für die Beschwerdeführerin über den 31.12.2012 hinausgehend fortgeschrieben.

Mangels Erfüllung des Tatbestands des § 2 GSpG in der anwendbaren Fassung kann der Betrieb der Beschwerdeführerin im Beschwerdezeitraum daher nicht dem GSpG und folglich auch nicht der Abgabepflicht nach § 57 GSpG unterliegen.

7.3. Zusammenfassung und Zwischenergebnis

Obenstehend wurde ausgeführt, wie sich die Aufhebung des § 60 Abs 24 GSpG auf die Beschwerdeführerin, die einen Antrag auf Aufhebung dieser Bestimmung gestellt hatte, auswirkt. Da die Beschwerdeführerin durch die Befristung der Übergangsregelung bis 31.12.2012 [gemeint 31.12.2012] in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt war, und dies vom VfGH bestätigt wurde, darf die belangte Behörde ihre gegenüber die Befristung nicht einwenden (vgl Art 140 Abs 7 B-VG, hinsichtlich der Auswirkung auf die Beschwerdeführerin vgl die oben zit Lit und Jud).

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, dass die Bestimmung und deren Aufhebung durch den VfGH (genauer: die Aufhebung der Befristung) nur so widerspruchsfrei zu verstehen sein können, dass das Glücksspielgesetz in seiner Gesamtheit über den 31.12.2012 hinausgehend nicht auf die Beschwerdeführerin anwendbar ist.

Die belangte Behörde teilt diese Auffassung offenbar nicht. In ihrem Bericht über die Nachschau führt sie aus, dass die Übergangsbestimmung mit 31.12.2012 ausgelaufen sei und setzt sich mit dem Erk des VfGH nicht auseinander.

Obenstehend hat die Beschwerdeführerin erläutert, worin die Verfassungswidrigkeit der Anwendung der §§ 1, 2, 22 und 60 Abs 24 GSpG liegt, und aufgezeigt, wie sie das Erk des VfGH in verfassungskonformer Weise gegenüber der Individualantragstellerin umzusetzen ist: Ob man nun das GSpG in seiner Gesamtheit nicht anwendet, verneint, dass Poker ein Glücksspiel ist, eine Ausspielung verneint oder bloß die Anwendung der §§ 57-59 GSpG unterlässt, man kommt in allen Fällen zum Ergebnis, dass keine Abgabepflicht besteht.

Dieses Ergebnis ist nicht überraschend, kann dem VfGH doch nicht unterstellt werden, er wollte die Beschwerdeführerin vor der Anwendbarkeit der §§ 1, 22 und 60 Abs 24 GSpG über den 31.12.2012 hinaus schützen und sie gleichzeitig ab dem 1.1.2013 genau von diesen Bestimmungen erfasst wissen. Nichts anderes gilt für die Abgabepflicht, die bis zum 31.12.2012 nicht bestand und aufgrund des Erkenntnisses des VfGH auch darüberhinaus nicht besteht. Andernfalls hätte die Aufhebung des § 60 Abs 24 GSpG durch den VfGH keinen Sinn gemacht.

Da der frei gewerbliche Unternehmer, der nicht Bankhalter ist, keine Einsätze entgegennimmt, kann er den Pflichten nach §§ 57-59 GSpG auch gar nicht entsprechen. Er müsste seinen Betrieb erst recht einstellen. Gerade dies wollte der VfGH verhindern. Dennoch soll in eventu auch auf die neue Rechtslage nach den GSpG Novellen 2008 und 2010 eingegangen werden:

8. Keine Abgabepflicht nach "neuer" Rechtslage

8.1. Kein Glücksspiel nach "neuer" Rechtslage

Selbst wenn man - so wie die belangte Behörde - behauptet, dass § 60 Abs 24 GSpG für die Abgabepflicht nach dem GSpG nach dem 31.12.2012 überhaupt keine Rolle mehr spiele, käme man zu dem Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin nicht nach dem GSpG abgabepflichtig ist.

Wie bereits oben unter Punkt 4.3 zur Rechtslage am 1.1.2011 ausgeführt, setzt die Abgabepflicht (auch nach der Rechtslage vom 1.1.2013) nämlich eine Ausspielung und die Ausspielung ein Glücksspiel voraus. Wenn also kein Glücksspiel vorliegt, dann liegt keine Ausspielung vor und wenn keine Ausspielung vorliegt, dann besteht dafür auch keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch nach der Rechtslage am 1.1.2013 galt: "Ein Glücksspiel [...] ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt." (§ 1 Abs 1 GSpG idF des AbgÄG 2012 BGBl. I Nr. 112/2012).

Der Unterschied zur Rechtslage am 1.1.2010 liegt darin, dass der Gesetzgeber mit den GSpG Novellen 2008 und 2010 in § 1 Abs 2 GSpG eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen vorgenommen hat. Durch die bloß demonstrative (beispielhafte) Aufzählung wird aber dem § 1 Abs 1 GSpG nicht derogiert. Soweit bei einem in § 1 Abs 2 GSpG genannten Spiel oder dessen Spielvariante die Entscheidung über das Spielergebnis nicht "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" ist § 1 Abs 1 GSpG nicht erfüllt, womit weiterhin kein Glücksspiel vorliegt.

Somit ist die Frage, ob Poker unter § 1 Abs 1 GSpG fällt auch nach der Rechtslage am 1.1.2013 weiterhin eine Tatsachenfrage. Dass bei den im Betrieb der Beschwerdeführerin gespielten Varianten des Poker die Entscheidung über das Spielergebnis nicht "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" wurde bereits unter Punkt 4b) aufgeführt.

Die belangte Behörde scheint hingegen davon auszugehen, dass § 1 Abs 2 GSpG definitiv sämtliche Arten des Poker zum Glücksspiel erklärt. Damit unterstellt sie dem Gesetzgeber aber eine widersprüchliche Regelung getroffen zu haben, also eine Regelung bei der § 1 Abs 2 im Widerspruch zu § 1 Abs 1 GSpG steht. § 1 Abs 2 GSpG regelt aber eben nicht, dass die dort genannten Spiele "jedenfalls" Glücksspiele seien sondern will zur Illustration Beispiele nennen. Wenn der konkrete Lebenssachverhalt nicht unter § 1 Abs 1 GSpG zu subsumieren ist, ändert auch § 1 Abs 2 GSpG daran nichts. Der Beschwerdeführerin sind zwar die ErlRV zur GSpG Novelle 2008 658 BlgNR bekannt, wo genau dies behauptet wird, nämlich dass die genannten Spiele jedenfalls Glücksspiele seien, allerdings können diese Bemerkungen bei der Interpretation des Gesetzes nur insoweit maßgeblich sein, als die Interpretation auch vom Wortlaut gedeckt ist.

Der Gesetzgeber hätte zwar eine gesetzliche Fiktion schaffen können, also auch ein Spiel "jedenfalls" zum Glücksspiel erklären können, selbst wenn die Entscheidung über das Ergebnis nicht vorwiegend vom Zufall abhängt, hat aber gerade dies eben nicht getan. Ein so bedeutender Akt (ein Lebenssachverhalt wird gesetzlich in sein Gegenteil

verkehrt) hätte einer eindeutigen Regelung bedurft und wäre verfassungsrechtlich äußerst bedenklich gewesen.

Der Interpretation, dass Poker auch nach § 1 Abs 2 GSpG nur dann ein Glücksspiel ist, wenn iVm § 1 Abs 1 GSpG "die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" ist also der Vorzug zu geben, weil Gesetze grundsätzlich widerspruchsfrei und so auszulegen sind, dass sie einen Sinn ergeben. Die Auslegung der Behörde, dass ein Spiel auch dann ein Glücksspiel sein könne, wenn der Ausgang nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, wäre entgegen dem Wortlaut von § 1 Abs 1 GSpG, widersprüchlich, würde keinen Sinn ergeben und wäre verfassungsrechtlich bedenklich.

8.2. Keine Ausspielung nach "neuer" Rechtslage

Wollte man dennoch der widersprüchlichen und unzutreffenden Auslegung der belangten Behörde folgen, wonach ungeachtet der Aufhebung der Befristung der Übergangsbestimmung §§ 1 und 2 idF GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 anwendbar seien und Poker nach § 1 Abs 2 GSpG idF GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 definitiv ein Glücksspiel sei, so würde man dennoch nicht zu einer Abgabepflicht nach § 57 GSpG kommen.

Wie bereits mehrfach erwähnt, regelt § 57 GSpG in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011 BGBl I Nr 111/2010, nämlich dass "Ausspielungen" einer Glücksspielabgabe unterliegen.

Selbst wenn Poker ein Glücksspiel wäre, wäre damit noch nicht gesagt, dass eine Ausspielung vorliegt. Die Ausspielung ist in § 2 GSpG idF GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 wie folgt definiert:

"§ 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 ."

Beschwerdeführerin macht kein öffentliches Glücksspielangebot

Der Begriff der "Ausspielung" hat eine historische Bedeutung, die er auch nach der GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 beibehalten hat (vgl dazu im Detail Winkler, Poker 305f): Demnach ist eine Ausspielung grundsätzlich eine entgeltliche Auslobung im Sinne des § 860 ABGB (vgl Winkler, Poker 305) in Form eines öffentlichen Angebots eines Unternehmers, was sich durch Rückgriff auf die GSpG 1960 und 1989 historisch begründen lässt. In verfassungskonformer Interpretation kann dem Begriff auch nach der GSpG Novelle 2010 keine andere Bedeutung beizulegen sein.

Selbst die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GSpG Nov 2008 halten ausdrücklich fest, dass der Begriff einer Ausspielung "unternehmerisches Glücksspielangebot" definiert (vgl ErlRV 658 BlgNR XXIV. GP 5).

Von einem Angebot im Sinne einer Auslobung kann im vorliegenden Fall aber keine Rede sein. Das Finanzamt hält in der Niederschrift selbst fest, dass die Beschwerdeführerin sich an Spielen nicht einmal beteiligt. Somit kann sie auch nichts ausloben.

Auch nach neuer Rechtslage liegt daher keine Ausspielung vor. Eine andere Interpretation wäre historisch verfehlt und verfassungswidrig. Mangels Ausspielung besteht keine Abgabepflicht.

Beschwerdeführerin ist kein (Glücksspiel-)„Unternehmer“ iSd § 2 GSpG

Bei näherer Betrachtung hätte die belangte Behörde erkennen können, dass die Beschwerdeführerin auch nicht (Glücksspiel-)Unternehmer und Veranstalter ist (vgl. dazu Winkler, Poker 125ff sowie 157 und 306).

Der Begriff Unternehmer ist in § 2 Abs 2 GSpG idF GSpG Novelle 2010 BGBl I Nr 73/2010 wie folgt definiert:

„(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.“

Somit unterscheidet sich der Begriff des Unternehmers nach § 2 Abs 2 GSpG vom dem des § 2 UStG durch die Hinzufügung des Merkmals „aus der Durchführung von Glücksspielen“. Schon nach dem Gesetzeswortlaut ist also nicht jeder Unternehmer schlechthin auch gleichzeitig (Glücksspiel-)Unternehmer iSd § 2 Abs 2 GSpG.

Fraglich ist, welche Bedeutung der Begriff „aus der Durchführung von Glücksspielen“ hat. Zweifellos will der Gesetzgeber den Unternehmerbegriff einschränken. Aufgrund dieses einschränkenden Zusatzes ist der Unternehmerbegriff nach § 2 Abs 2 GSpG restriktiv auszulegen. Andernfalls würde die Definition nämlich ausufern. Jedes Kaffeehaus wäre dann ein Glücksspielunternehmer, nur weil die Gäste mit dem Kaffee auch dafür bezahlen, die Tische zu nutzen und dort „Schnapsen“ zu spielen.

Eine sinnvolle Bedeutung kann der Begriff „Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen“ daher nur dann haben wenn damit eine Teilhabe an Einsätzen gemeint ist. Die Beschwerdeführerin erzielt ihre Einnahmen aber nicht aus den Einsätzen und dementsprechend nicht „aus der Durchführung von Glücksspielen“. Dies wäre aber Voraussetzung für den Unternehmerbegriff nach § 2 Abs 2 GSpG. Da die Beschwerdeführerin also auch nicht (Glücksspiel-)Unternehmer ist, liegt auch deshalb keine Ausspielung vor und mangels Ausspielung keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG. Dass mit den „Einnahmen“ nach § 2 Abs 2 GSpG nur die Einsätze gemeint sein können, erschließt sich auch daraus, dass auch Bemessungsgrundlage der Abgabe nach § 57 GSpG die Einsätze sind. Der Gesetzgeber geht also in beiden Bestimmungen davon aus, dass der Glücksspielunternehmer Einsätze entgegennimmt. Da dies auf die Beschwerdeführerin nicht zutrifft, ist sie weder Glücksspielunternehmer noch abgabepflichtig.

9. Beschwerdeführerin ist nicht Abgabenschuldner

Abschließend ist noch auf § 59 Abs 2 GSpG einzugehen, auf den die belangte Behörde in der Niederschrift die Abgabepflicht gestützt hat. Unter Punkt 3 wurde darauf bereits

eingegangen, worauf teilweise verwiesen werden kann. Diese Bestimmung regelt, wer Abgabenschuldner ist:

"Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

- 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) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand"*

Selbst wenn man also „was widersprüchlich wäre - von einer Abgabepflicht nach § 57 GSpG ausginge, wäre der angefochtene Bescheid rechtswidrig. Die Beschwerdeführerin ist nämlich nicht Abgabenschuldner. Abgabenschuldner einer Abgabe nach § 57 GSpG sind der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses unter anderem der Veranstalter der Ausspielung.

Die Beschwerdeführerin ist unstrittig kein Konzessionär iSd § 17 Abs 5 GSpG; die Beschwerdeführerin ist auch unstrittig kein Bewilligungsinhaber iSd § 5 GSpG; der Beschwerdeführerin fehlt aber auch kein Berechtigungsverhältnis, weil sie - wie auch der VfGH (vgl Punkt 4.4) mehrfach festgestellt hat – ganz eindeutig eine Berechtigung hat und sie über die diese Berechtigung aufgrund einer Entscheidung des VfGH vom 27.6.2013 über den 31.12.2012 hinausgehend (vgl Punkt 4.5 und 5) weiterhin verfügt. Somit kann die Beschwerdeführerin nicht Abgabenschuldner iSd § 59 GSpG sein. Auch dieses Ergebnis überrascht nicht, da der VfGH nicht beabsichtigt hat, durch die Aufhebung der Übergangsbestimmung eine Abgabepflicht ab 1.1.2013 "aufleben" zu lassen und dies als negativer Gesetzgeber auch gar nicht kann. Im Gegenteil: Durch die Aufhebung der Befristung unterliegt die Beschwerdeführerin über den 31.12.2012 hinausgehend nicht dem GSpG und ist nicht abgabepflichtig.

Eine Glücksspielabgabepflicht wäre nämlich nicht nur rechtlich nicht begründet, sondern auch tatsächlich undurchführbar und somit sachlich nicht gerechtfertigt. Die Glücksspielabgabe wird von Einsätzen der Spieler eingehoben (vgl § 57 GSpG). Dass ein Glücksspielunternehmer die Abgabe schuldet, hat damit zu tun, dass er Einsätze entgegennimmt (vgl Punkt 8.20 oben). Im Umkehrschluss kann einem Unternehmer, der keine Einsätze entgegennimmt und somit kein Glücksspielunternehmer ist, nicht zugemutet werden, eine Abgabe für solche Einsätze zu entrichten. Wenn fremde Leute in einem Restaurationsbetrieb miteinander spielen und einander Einsätze leisten, wäre es unsinnig, dem Betreiber des Lokals eine Abgabepflicht für diese Einsätze aufzuerlegen. Konsequenterweise besteht auch eine solche Abgabepflicht nicht, weshalb es auch keinen Abgabenschuldner gibt.

10. Zusammenfassung und Ergebnis

Die obenstehenden Ausführungen in den Punkten 5 bis 9 lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Aufgrund der Aufhebung des Wortes "Poker, "in § 1 Abs 2 GSpG idF BGBl Nr I 54/2010, durch den VfGH mit Erk vom 27.6.2013 ist das GSpG in seiner Gesamtheit auf die*

Beschwerdeführerin nicht anwendbar. Da die Beschwerdeführerin Individualantragstellerin dieser Aufhebung war, gilt dies rückwirkend ab dem Zeitpunkt in dem die Bestimmungen gegenüber dem Individualantragstellerin erstmals unmittelbar wirksam geworden waren. Schon deshalb ist das GSpG in seiner Gesamtheit nicht anwendbar, somit bestand aber auch im Zeitraum November und Dezember 2012 keine Abgabepflicht (--> Punkt 5).

- Selbst wenn man unterstellt dass das GSpG anwendbar sei, aber die alte Rechtslage weiter gelte, besteht keine Abgabepflicht. Nach der "alten" Rechtslage lag nämlich weder ein Glücksspiel (--> Punkt 7.1) noch eine Ausspielung (--> Punkt 7.2) vor; weshalb auch keine Abgabepflicht nach den §§ 57-59 GSpG besteht (--> Punkt 7.3)

- Ließe man § 60 Abs 24 GSpG gänzlich außer Acht, so begründet dies dennoch keine Abgabepflicht. Auch nach der durch die GSpG Novelle 2010 geschaffenen "neuen" Rechtslage sind nämlich nur solche Spiele Glücksspiele, die zweifelsfrei dem Glücksspielgesetz unterliegen, weil bei ihnen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Dies trifft auf die in den Betrieben der Beschwerdeführerin gespielten Varianten des Poker gar nicht zu (--> Punkt 8 iVm Punkt 4b)).

- Außerdem liegt auch nach der durch GSpG Novelle 2010 geschaffenen Rechtslage keine Ausspielung vor, weil die Beschwerdeführerin die Spiele nicht im Rechtssinne veranstaltet bzw organisiert. Insbesondere nimmt sie keine Einsätze entgegen, weshalb sie auch nicht Glücksspiel-(Unternehmer) im Sinne des § 2 Abs 2 GSpG ist (--> Punkt 8.2).

- Mangels Glücksspieles und mangels Ausspielung besteht im Beschwerdezeitraum also sowohl nach Maßgabe der "alten" Rechtslage auch nach Maßgabe der eigentlich nicht anwendbaren "neuen" Rechtslage keine Abgabepflicht iSd § 57 GSpG.

- Damit lässt sich auch erklären, warum die Beschwerdeführerin nach dem ganz klaren Wortlaut des § 59 GSpG nicht Abgabenschuldner ist (--> Punkt 9). Der angefochtene Bescheid entbehrt somit jeglicher rechtlicher Grundlage.“

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird beantragt die Berufungen als unbegründet abzuweisen und ausgeführt:

„ Sachverhalt:

Die Bf. FN 176212k, Triester Straße 391, 8055 B-Puntigam, ist seit 30.10.1998 im Firmenbuch des Handelsgerichtes B eingetragen.

Die Bf. ist ein Gewerbebetrieb hält eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter.

Sie betreibt an 2 Betriebsstätten Kartencasinos (B und C), in denen sie als Veranstalter interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Die Bf. lukriert aus der Veranstaltung und Organisation der Spiele Einnahmen.

Es wird vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von Cashgames und Turnieren und das Spiel Surrender, eine Black Jack Variante, angeboten. Die am häufigsten gespielten Varianten von Poker ist Texas Hold'em.

Die häufigste Turnierform ist Freezeout. Es werden auch Turniere mit einem oder mehreren Rebuys und Add-Ons angeboten.

Sowohl zu den Turnieren als auch zu den Cashgames werden täglich Aufzeichnungen geführt. Für jeden Standort werden gesonderte Aufzeichnungen geführt. Die Tischgelder bei den Cashgames sind Einnahmen des Casinos. Die Cashgames werden über ein elektronisches Abrechnungssystem der Abgabenschuldnerin erfasst. Ausdrucke werden mit der Tagesabrechnung erstellt. Die Aufzeichnungen umfassen nicht die Einsätze, sondern die Tischgelder.

Die Turniere werden über ein elektronisches Abrechnungssystem der Abgabenschuldnerin erfasst. Ausdrucke werden mit der Tagesabrechnung mit den entsprechenden Grundaufzeichnungen (Teilnehmeranzahl, Entry Fees, alle Buy-Ins und gegebenenfalls Rebuys/Add-Ons sowie die Gewinnausschüttungen) erstellt. Die Entry Fees sind Einnahmen des Casinos.

Die Bf. selbst beteiligt sich an diesen Spielen nicht und tritt nicht als Bankhalter auf. Die Ausspielungen werden von der Bf. veranstaltend organisiert. Die Bf. stellt den gesamten Spielbetrieb zur Verfügung, sie schafft die gesamte Infrastruktur für die Spiele, sie stellt das Personal, sie legt die Spielregeln fest, sie entscheidet über die Zweifelsfällen, sie bewirbt die Möglichkeit zum Spiel, sie stellt die Spielorte, Spieltischen und Spielpersonal zu Verfügung.

Seitens der Firma Bf. wurden für die Monate November 2012 und Dezember 2012 Abrechnungen über die Glücksspielabgabe (GSp 50) jeweils für Ausspielungen, Pokerturniere und Poker „Cashgames“ vorgelegt. Die Glücksspielabgabe wurde in den Abrechnungen für November 2012 mit Euro 776.127,31, für Dezember mit Euro 912.489,20 berechnet, jedoch wurden beide Beträge nicht an das Finanzamt abgeführt. Gleichzeitig mit den Abrechnungen wurden für die Monate November 2012 und Dezember 2012 jeweils Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO eingebracht.

Im Zuge der Prüfung wurden die Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe überprüft. Auf Grund der Prüfung der vorgelegten Unterlagen ergab sich die Richtigkeit der Berechnung der Glücksspielabgaben für die beiden Monate. Mit Bescheiden jeweils vom 28.10.2013 für den Monat November 2012 und Monat Dezember 2012 wurden die Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe abgewiesen.

Am 12.11.2013 wurde gegen die Abweisung Beschwerde gemäß § 243 BAO eingebracht. Die Beschwerdevorentscheidung erging mit 18.2.2014 jeweils für den Monat November und Dezember 2012. Dagegen wurde rechtzeitig der Antrag auf Vorlage an das Bundefinanzgericht gestellt.

Stellungnahme:

Ad 3. , 5. und 8.1. der Beschwerde:

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Begründung der Bescheide mangelhaft sei, weil sie den Spruch des Bescheides nicht zu tragen vermöge, ist dem entgegen zu halten, dass die Bescheidbegründung eine nachvollziehbare Begründung und eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung enthält. Selbst wenn ein Mangel vorläge, kann

ein Begründungsmangel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Abgabenbehörde sich nicht damit auseinandergesetzt hätte, dass § 1 Abs. 2 GSpG aufgehoben worden sei, ist entgegen zu halten, dass mit den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) vom 27.06.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14, der VfGH ausgesprochen hat, dass das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz - GSpG), BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. I Nr. 54/2010, sowie § 22 Glücksspielgesetz samt Überschrift, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. I Nr. 73/2010, und § 60 Abs. 24 Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. I Nr. 69/2012, als verfassungswidrig aufgehoben werden.

Gemäß Art. 140 Abs. 5 letzter Satz Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der VfGH für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind im Sinne des Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht.

Die Begünstigung des Anlassfalles besteht jedoch nicht bei Individualanträgen (vgl dazu Walter/Mayer/Kusko-Stadlmayer, Art 140, V.6.).

Die Aufhebung hat daher keine Auswirkung auf Tatbestände, die vor Kundmachung der VfGH-Entscheidung verwirklicht worden sind.

Abgesehen davon, ist nach jeder dieser Fassungen des § 1 GSpG Poker und dessen Spielvarianten unter § 1 Abs. 2 GSpG (mit ausdrücklicher Aufzählung) bzw. unter § 1 Abs. 1 GSpG die allgemeine Definition zu subsumieren.

Für den Zeitraum November und Dezember 2012 ist jedenfalls § 1 GSpG in der Fassung vor BGBl. I Nr. 167/2013 anzuwenden.

Dass die Abgabenbehörde sich bezüglich der Abgabepflicht auf § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG stütze ist schlichtweg falsch, so kann der Begründung eindeutig entnommen werden, dass sich die Abgabenbehörde auf § 57 Abs. 1 GSpG stützt. So kann der Abgabenbehörde keinesfalls unterstellt werden, sie hätte sich mit § 57 Abs. 1 GSpG nicht auseinandergesetzt. Von der Abgabenbehörde wurden die geltenden Bestimmungen angewendet und diese auch im Rahmen des Verfahrens erörtert. Die Anwendung des § 57 Abs. 1 GSpG auf die von der Beschwerdeführerin verwirklichten Tatbestände steht vollkommen außer Frage.

Dies war auch der Beschwerdeführerin klar, denn die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG wurde laufend für diesen Spielbetrieb für die vorangegangenen Zeiträume vorgeschrieben und sind dazu 22 Monate beim BFG anhängig.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, es läge dem gegenständlichen Verfahren ein Mangel zugrunde, da der Sachverhalt mangelhaft ermittelt worden sei und somit nicht nachgewiesen worden sei, dass es sich bei dem gegenständlichen Spiel um ein

Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG - also ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt — handle, ist entgegen zu halten, dass der Gesetzgeber nunmehr in § 1 Abs. 2 GSpG ausdrücklich normiert hat, dass Poker und seine Spielvarianten Glücksspiele sind. Es handelt sich daher nicht mehr um eine Tatsachenfrage, ob Poker ein Glücksspiel ist und kann daher ein „fehlender“ Nachweis der Glücksspieleigenschaft von Poker zu keinem Verfahrensmangel führen. Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG (idF vor BGBl. I Nr. 167/2013) sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, in § 1 GSpG eine widersprüchliche Regelung getroffen zu haben, ist zu entgegen, dass es zu den von der Beschwerdeführerin angebotenen Spielvarianten bereits Rechtsprechung gibt. Weiters führt der Verfassungsgerichtshof selbst in seinem Erkenntnis vom 27.06.2013 aus: „Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungswegen 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.“

Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG hat der Bundesminister für Finanzen die Ermächtigung mit Verordnung bestimmte Spiele als Glücksspiel im Sinne des § 1 GSpG zu bezeichnen. Diese Ermächtigung bestand schon seit In-Kraft-Treten des GSpG 1989.

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 hat der Gesetzgeber normiert, dass Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten sind.

Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in Abs. 2 soll für den Rechtsanwender für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 und somit um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handelt.

Es wurde dadurch der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201).

Es kann sich daher nicht mehr die Frage stellen, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt.

Die einzige Sachverhaltsfrage, die zu ermitteln war, war jene, ob es sich bei den gespielten Spielen um Poker oder eine Spielvariante dessen handelt. Es hat daher die Abgabenbehörde nicht mehr nachzuweisen zB mit einem Sachverständigengutachten, dass Poker ein Glücksspiel ist, sondern nur das Vorliegen von Poker. Im gegenständlichen Fall wird dies auch nicht bestritten.

Ad. 4 und 7.1. der Beschwerde:

Auch vor der Novelle des Glücksspielgesetzes 2008 war Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG als ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust vorwiegend vom Zufall abhängig ist, zu subsumieren. Die Glücksspieleigenschaft von Poker wurde durch höchstgerichtlichen Judikatur bestätigt (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201).

Bisher war es nach Ansicht des VwGH notwendig, die Glücksspieleigenschaft im Einzelfall mit Sachverständigengutachten nachzuweisen, da eine ausdrückliche Nennung von Poker als Glücksspiel im Gesetz bisher nicht erfolgt war.

Demgemäß ist in den von der Berufungswerberin zitierten Verfahren (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und 20.08.1998, 97/16/0387) der VwGH zu keiner Beantwortung der juristisch äußerst brisanten Frage der Glücksspieleigenschaft gekommen, da nach dessen Ansicht unzureichenden Entscheidungsgrundlagen und somit ein Verfahrensmangel vorgelegen sei. Nicht jedoch weil keine Glücksspieleigenschaft vorgelegen ist.

Im Gegensatz dazu sah der VwGH im Verfahren zur Entscheidung 08.09.2005, 2000/17/0201 das vorgelegte Sachverständigengutachten als ausreichende Entscheidungsgrundlage für Beurteilung von Poker als Glücksspiel. In diesem richtungsweisenden Erkenntnis hat der VwGH unter Berufung auf ein im erstinstanzlichen Verfahren eingeholtes Gutachten die <<Poker>>-Varianten "Seven Card Stud", "Texas Hold'em" und "Five Card Draw" als Glücksspiele qualifiziert.

Dem Erkenntnis ist zu entnehmen, dass die Glücksspieleigenschaft in der Beschwerde bestritten wurde. Da dem VwGH bis zu dieser Entscheidung in den Verfahren die erforderlichen qualitativen und quantitativen Erhebungen bezüglich des Pokerspiels gefehlt hatten, traf er bei den Verfahren keine Entscheidung über die Qualifikation des Spieles. In dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall war die Sachverhaltsermittlung und die Grundlage für die Entscheidung ausreichend präzisiert und daher qualifizierte der VwGH in diesem Erkenntnis explizit Poker als Glücksspiel.

Neben diesem Erkenntnis haben noch andere Entscheidungen die langjährige Rechtsansicht des BMF, dass sämtliche international gebräuchlichen Poker-Spielvarianten Glücksspiele sind, bestätigt, ua.: UVS Wien, 06/06/5595/99 vom 03.08.2000, 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/O421-W/02, UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02 RV/0036-W/02;

UFS Innsbruck 13.05.2011 vom RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011 RV/0500-I/10, UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11.

In der letztzitierten Berufungsentscheidung des UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11, ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht von Kartenpokerturnieren im Jahr 2010. Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 standen § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG sowie § 1 Abs. 1 und 2 GSpG mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. Vergleicht man die Gebührenpflicht von Pokerturnieren gemäß § 33 TP 17 GebG idF vor BGBl. I Nr. 54/2010 mit der Abgabepflicht von Pokerturnieren gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, wird ersichtlich, dass beide Besteuerungsformen nicht grundlegend voneinander abweichen. Die zur Gebührenpflicht von Pokerturnieren bestehende Rechtsprechung ist daher auch für die Frage der Abgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG maßgebend. Zudem wird darauf hingewiesen, dass die für die Abgaben- bzw. Gebührenpflicht von Pokerturnieren maßgebliche Frage, nämlich ob Poker als Glücksspiel anzusehen ist, bereits ebenfalls in dieser UFS-Entscheidung vom 19.11.2013, RV/0744-G/11 nach § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I Nr. 54/2010 zu beurteilen war. Der VfGH lehnte mit Beschluss vom 26.2.2014, B 58-62/2014, die Behandlung der gegen diese UFS-Entscheidung eingebrachten Beschwerde ab, unter anderem da der Begriff des Spiels „Poker“ nicht in verfassungswidriger Weise unbestimmt ist. Diese neueste Rechtsprechung des VfGH ist überdies zu Rechtsmitteln der Beschwerdeführerin ergangen.

Ebenso lehnte der VfGH mit Beschluss vom 21.09.2012, B 1357/11-16, die Behandlung einer gegen eine UFS-Entscheidung eingebrachten Beschwerde ab, unter anderem da der Begriff des Spiels „Poker“ nicht in verfassungswidriger Weise unbestimmt ist.

Diese Beschwerde wurde in weiterer Folge an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) abgetreten. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 9.9.2013, 2012/16/0188, ab, da weder die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen ist, noch Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen im Sinn des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukommen.

Auch nach der Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16 und vom 26.2.2014, B 58-62/2014 („In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen“) und dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 1 Abs. 2 GSpG: Poker ist ein Glücksspiel, § 57 Abs. 1 GSpG) ist die Beschwerde nach der Lage des Falles bezüglich Pokerturniere wenig erfolgversprechend.

Weiters führt der VfGH in seinem Erkenntnis vom 26.2.2014, B 58-62/2014 dazu aus, dass soweit sich die Beschwerde auf das Erkenntnis vom 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012, bezieht, der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten ist, dass der VfGH in diesem Erkenntnis ausdrücklich festgehalten hat, dass es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegt, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Das Beschwerdevorbringen lässt daher die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in

einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg haben.

Kernfrage aller dieser Entscheidungen für die Qualifikation des Pokerspiels war, ob der Spieler den Spielausgang durch seine Spielentscheidung in einem solchen Maß beeinflussen kann, dass keine vorwiegende Zufallsabhängigkeit iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Das heißt, dass das entscheidende Unterscheidungskriterium zum Geschicklichkeitsspiel der Zufall bzw. das Zufallselement ist. Als Zufallselemente beschreibt der VwGH dabei jene Elemente, die unabhängig vom zielbewussten Handeln, der Geschicklichkeit und dem Belieben der beteiligten Personen den Spielgang beeinflussen. Auch ein nur geringfügiges Überwiegen des Zufallselements genügt also für die Qualifikation als Glücksspiel (Lehner, Poker - ein Spiel im Visier der Verwaltungsbehörde?, taxlex 2007, 263).

Der Begriff Zufall wird nach Meyers Enzyklopädisches Lexikon (in 25 Bänden, Bibliographisches Institut, Mannheim 1976) wie folgt definiert: "Zufall als allgemeiner Begriff für alles, was nicht als notwendig oder beabsichtigt erscheint oder dessen Eintreten durch keinen (unmittelbaren) erkennbaren bzw. nachweisbaren Grund bewirkt wird".

„Zufall ist dort, wo das Eintreten (Ereignis) durch keinen erkennbaren bzw. nachweisbaren Grund bewirkt wird. Demnach entspricht dieser Vorstellung von Zufall im Blick auf einen zu beurteilenden Geschehnisablauf nicht ein beliebiges Nebeneinander von "Zufallsbedingungen" und zB. "Geschicklichkeitsbedingungen" in allen denkbarmöglichen mathematischen Verhältnisgrößen.“ (UFS 13.05.2011 vom RV/0499-I/10).

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

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdewerberin ist nach Ansicht der Abgabenbehörde der Text "ausschließlich" oder "vorwiegend vom Zufall abhängig" nicht so zu verstehen, dass hier eine Abwägung mit einem Ergebnis von zB 53,7 % Zufallskomponente und 46,3 % Geschicklichkeitskomponente als Ziel tatbestandsgemäßer Ermittlungen Platz zu greifen hat. Zufall im Blick auf ein Ereignis ist ja nur dort, wo es im Gesamten gesehen keinen nachweislichen Grund (Ursachen, wie zielbewusstes Handeln, Geschicklichkeit) zu erkennen gibt. Bei der Beurteilung, ob Zufall oder Geschicklichkeit kausiert, ist eine Tendenz in Ausrichtung Ausschließlichkeit zu erkennen. Entweder "regiert" in seiner Fülle der Zufall oder in seiner Fülle die Geschicklichkeit. Es kann sich bei dem, was den Unterschied zur "Ausschließlichkeit" ausmacht, nur um kleine, eher zu vernachlässigende "Größen" handeln, die dem Spiel in seiner Gesamtbeurteilung nicht seinen "Charakter" nehmen (UFS 5.4.2007, RV/1665-W/06).

In den unterschiedlichen Entscheidungen wurde mehrfach betont, dass bei Poker zur Entscheidung wer gewinnt, nicht taktisches Verhalten entscheidend ist, sondern ist, wenn beim Poker die Karten aufgedeckt werden, für den Entscheid der Zufall ausschlaggebend. In diesem Fall ist keine das Ergebnis beeinflussende Handlungsweise eines Spielers möglich.

Dem Argument, dass gerade bei Pokermeisterschaften und im Turnierbereich, wo immer dieselben Spieler gewinnen würden, dafür spreche, dass es sich bei Poker jedenfalls im Turnierbereich um ein Geschicklichkeitsspiel handle, ist entgegenzuhalten, dass es Pokermeisterschaften oder Turnierspiele mit ihrer "Spezialregel" auf eine Periodenbetrachtung abstellen und nicht der Spielausgang des einzelnen Spieles nach der Spielregel, sondern der Blick auf den Saldo, gebildet aus Gewinnen abzüglich Einsätzen und Verlusten ausschlaggebend ist.

Dem Wortlaut des Gesetzes (§ 1 Abs. 1 GSpG) nach ist aber bei der Beurteilung der Zufallsüberwiegenheit ein Einzelspiel heranzuziehen. Die Zufallsabhängigkeit des Gewinns bzw Verlusts kann dabei aber nicht - in einer ggf auch unendlichen Zeitspanne - als Saldo von Einsatz und Gewinn verstanden werden, sondern ist aus dem Spiel als systemisches Einzelspiel zu ermitteln. Eine Einzelbetrachtung wird auch deshalb anzuwenden sein, weil dem Grund nach das Spiel, also jene Zeitspanne, die sich vom Austeilen der Karten bis zur Aufteilung des Pottes erstreckt, zu beurteilen ist. Auch wenn gewisse Beeinflussung des Spielergebnisses nicht abgestritten werden kann hat der Pokerspieler keine sichere Methode in der Hand, mit der er, diese bewusst und gekonnt anwendend, den Ausgang des einzelnen Spieles, mit hundertprozentiger Sicherheit für sich entscheiden könnte. Tatsache ist daher, dass beim Einzelspiel der Zufall (das Glück) weitaus dominierender ist.

Für Profispieler besteht zwar die Möglichkeit das Spiel zu beeinflussen, jedoch spielen sich diese Einflussmöglichkeiten außerhalb der Spielregeln ab. Der Berufskartenpokerspieler verdient seinen Lebensunterhalt nicht durch eine besondere Geschicklichkeit beim Bluffen, Kombinieren der Karten oder der Konzentration, sondern erzielt seinen Gewinn daraus, durch besonders hohe Einsätze den anderen Spieler zum Verlassen des Spieles zu zwingen, da dieser nicht über solche Geldmittel verfügt. Für einen Gewinn verwendet der Berufskartenpokerspieler ökonomischen Druck und nicht Täuschungsmanöver.

Die einzige Beeinflussung des Spieles innerhalb der Spielregeln durch einen geübten Spieler besteht darin, dass er aufgrund der ihm durch Zufall zugeteilten Karten, erkennen kann welche Kartenkombinationen für ihn möglich sind. Hierdurch kann er aber nicht über Spielergebnis entscheiden, er kann lediglich die Höhe seines Verlustes bei einem schlechten Blatt durch rechtzeitiges Verlassen des Spieles beeinflussen. Die „Kunst“ des geübten Spielers besteht daher im Erkennen eines schlechten oder guten Blattes.

Mit der Ansicht, dass Poker ein Glücksspiel ist, steht Österreich in Europa auch nicht alleine da. So wird Poker auch in Deutschland in der behördlichen Praxis allgemein als Glücksspiel betrachtet und daher der Strafdrohung des StGB unterstellt. Nämliches gilt auch für Pokerturniere.

Ad 4.1. und 7.2. der Beschwerde:

§ 2 GSpG in der Fassung vor BGBl 54/2010

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele, bei denen der Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt.

(2) Eine Ausspielung mittels eines Glücksspielapparates liegt vor, wenn die Entscheidung über Gewinn und Verlust durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung durch den Apparat selbst, also nicht zentralseitig, herbeigeführt oder zur Verfügung gestellt wird.

(3) Ein Glücksspielautomat ist ein Glücksspielapparat, der die Entscheidung über Gewinn und Verlust selbsttätig herbeiführt oder den Gewinn selbsttätig ausfolgt.

(4) Eine Ausspielung liegt auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.

Bereits nach alter Rechtslage war der Unternehmerbegriff bei den Pokercasinobetrieben gegeben. Mit der Glücksspielgesetznovelle 1996 wurde Abs. 4 des § 2 GSpG neu geschaffen. Mit dieser Novelle wurde der Begriff der Ausspielung und vor allem auch den des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formuliert.

Bereits im Zuge dieser Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl I 747/1996, hat der Gesetzgeber der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof angenommen, dass es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und dass auch nicht erforderlich ist, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muss“ (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; 23.12.1991, 88/17/0010).

Den Erläuternden Bemerkungen ist weiters zu entnehmen, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. Den Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP kann entnommen werden, dass auch der Unternehmensbegriff gegeben ist, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielen und Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern auftritt, das Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen) wird (vgl. hiezu Foregger-Serini zu § 168 StGB [„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“] sowie Erlacher zu §§ 2 und 4 GSpG).

Ad 6. der Beschwerde

Wenn die Beschwerdewerberin vorbringt, dass aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG die Neuerungen in §§ 1 bis 5 GSpG und der §§ 57-59 GSpG auf die traditionellen frei gewerblich betriebenen Pokersalons nicht anwendbar seien, ist entgegen zuhalten, dass abgesehen davon, dass die Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG für die vorgeschriebenen Zeiträume bereits ausgelaufen war, die Übergangsbestimmung keinesfalls aussagt, dass auf solche Betriebe weiterhin die Rechtslage vor BGBl 54/2010 anzuwenden ist.

§ 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl 54/2010 lautet:

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

§ 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl 73/2010 lautet:

Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.

§ 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl I 69/2012 (Aufhebung VfGH vom 30.06.2012, G51/11) lautet:

Bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.

Erläuterungen zum § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl 54/2010: Die Übergangsbestimmung

in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und

Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen

Rechtslage verboten war (vgl. dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4

GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl. zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies

wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten. Diese

Rechtsfrage soll nun für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung nicht durch die

vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage

durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons

nach der alten Rechtslage bleibt damit zunächst weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen.

Erläuterungen zu § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl 73/2010: In Zukunft soll es möglich sein,

eine weitere Spielbankkonzession zum Betrieb eines Pokersalons zu vergeben. Es gelten

die Bestimmungen zu Spielbanken. Das bedeutet, dass sämtliche aufsichtsrechtlichen

Maßnahmen, Geldwäschebestimmungen und Spielerschutzbestimmungen auf

den Pokersalonkonzessionär in gleicher Weise anzuwenden sind. Als Unterschied

zu einer Spielbank ist lediglich das reduzierte Eigenkapital anzuführen, da auch

das Spielangebot auf Poker-Lebendspiel eingeschränkt wurde. In der Zeit bis zur

Erteilung einer Pokersalonkonzession gemäß § 22 soll diese Rechtsfrage für den

Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis

einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung daher nicht durch die vorliegende

Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch

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

Sollten auch alle Voraussetzungen des § 60 Abs. 24 GSpG gegeben seien, so hat dies trotzdem keinerlei Auswirkungen auf eine allfällige Abgabenschuld.

So kann den Erläuterungen entnommen werden, dass hier eine Klarstellung erfolgen soll für die Frage des Vorliegens eines verbotenen Glücksspieles und dass das Vorliegen eines solchen im Rechtsweg als Vorfrage für die Strafbarkeit geklärt werden soll. Eine Aussage über eine Auswirkung der Übergangsbestimmung auf die Abgabe wird nicht getroffen.

§ 60 Abs. 24 GSpG enthält mehrere Elemente, die kumuliert erfüllt sein müssen, damit diese Übergangsbestimmung anwendbar ist. Auch bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 60 Abs. 24 GSpG, hat dies trotzdem keinerlei Auswirkungen auf eine allfällige Abgabenschuld. Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Pokercasinos anwendbar sind. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Insbesondere aus der Formulierung „...steht § 2... dem Betrieb eines Pokersalons... nicht entgegen...“ geht hervor, dass lediglich über die Zulässigkeit des Betriebes eines Pokersalons eine Aussage getroffen wird und keinesfalls irgendwelche steuerlichen Konsequenzen geregelt werden.

Unter „nicht entgegenstehen“ ist nach dem Sprachgebrauch und dem Gesetzeswortlaut keinesfalls „nicht anwendbar“ zu verstehen.

Das heißt, dass die Übergangsbestimmung bei Erfüllung aller Voraussetzungen bewirkt, dass - entgegen § 2 Abs. 4 GSpG – keine verbotene Ausspielung vorliegt.

Die Übergangsbestimmung sagt aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“). Lediglich für die Frage, des Vorliegens einer verbotenen Ausspielung ist daher Bezug genommen auf die Rechtslage vor BGBl I 54/2010. Keinesfalls war es die Intention des Gesetzgebers diese Pokerangebote vollkommen aus dem Glücksspielgesetz herauszunehmen und diese damit auch noch besser zu stellen als das konzessionierte Glücksspielangebot.

Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Pokercasinos anwendbar sind. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Außerdem hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 30.06.2012, VfGH G51/11, bestätigt, dass die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG an sich - mit Ausnahme der Befristung mit der Vergabe der Konzession - zulässig ist und der

Gesetzgeber seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art verfolgen darf. So führt der VfGH aus:

„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 Verfassungswegen 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). 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.

Soweit sich die antragstellende Gesellschaft gegen die Befristung des Betriebs eines "Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel" mit 31. Dezember 2012 wendet, ist sie daher nicht im Recht. Die Regelung des § 60 Abs. 24 GSpG begegnet insoweit im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz keine Bedenken.“

Weiters führt weder das Auslaufen der Übergangsbestimmung mit 31.12.2012 noch die Aufhebung des § 60 Abs. 24 GSpG zu einer Weitergeltung der Rechtslage vor den Glücksspielgesetznovellen 2008 bzw. 2010.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass objektiv erkennbar sei, dass der VfGH in seinem Erkenntnis vom 27.06.2013 die Verfassungswidrigkeit gerade in der Befristung der Übergangsregelung bis 31.12.2012 gesehen habe, so sind dem einerseits die Ausführungen des VfGH vom 30.06.2012, G51/11 (siehe oben) entgegenzuhalten („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“) und andererseits, dass der Verfassungsgerichtshof sowohl das Wort "Poker," in § 1 Abs. 2 GSpG und die angefochtene Bestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG nur wegen untrennbaren Zusammenhangs mit § 22 GSpG aufgehoben hat und nicht weil diese an sich verfassungswidrig sind.

So sprach dieser zwar aus, dass die Begrenzung der Anzahl im § 22 GSpG zu erheblichen nachteiligen Folgen führt, die durch die Tatsache, dass die Bundesministerin für Finanzen die Konzession nach § 22 GSpG bis zum Erkenntnis noch nicht ausgeschrieben hatte verschärft wurde, jedoch kann daraus keinesfalls herausgelesen werden, dass das Glücksspielgesetz alt auf die Beschwerdewerberin anzuwenden sei und nicht die geltende Fassung. Weiters ist dazu wiederholend auszuführen, dass die Aufhebung keine Auswirkung auf Tatbestände, die vor Kundmachung der VfGH-Entscheidung verwirklicht worden sind, hat.

Überlegungen zu den Begriffen und Definitionen (Auspielung, Glücksspiel,...) des Glücksspielgesetzes alt sind daher nicht zielführend.

Ad 8.2. der Beschwerde:

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass keine Ausspielung gemäß § 2 GSpG vorläge, ist entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde, da die Beschwerdeführerin schon im § 201 BAO Antrag vorgebracht hat, dass mangels Unternehmereigenschaft der Abgabenschuldnerin keine Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG im gegenständlichen Fall vorläge, das Vorliegen einer Ausspielung genau geprüft hat.

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

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.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG ist der Begriff „Unternehmer“ in § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG ist es, dass das Glücksspiel wegen der Spielsucht- und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Die Rsp des VwGH (Erkenntnis vom 25.7.1990, 86/17/0062) hat diese weite Auslegung erläutert, dass es dem Gesetzgeber darauf nicht ankommt, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliegt. Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmers (Veranstalters) ist sohin nicht erforderlich. Unternehmer ist demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handelt. Wird eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liegt grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor.

Eine Ausspielung liegt auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.

Dem Vorbringen es läge keine Unternehmereigenschaft vor ist somit entgegenzuhalten, dass durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG auch nochmals verdeutlicht wurde, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirkt. Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot kann sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern.

Im gegenständlichen Fall ist daher die Unternehmereigenschaft gegeben.

Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff ist weiters, dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz). An wen der Einsatz erbracht wird ist nicht entscheidend. So hat der VwGH angenommen, dass es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und dass auch nicht erforderlich ist, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muss (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; 23.12.1991, 88/17/0010).

Wobei in diesem Zusammenhang unter Einsätze alle vermögenswerten Leistungen zu verstehen sind, die der Spieler oder ein Dritter leisten muss, damit er an dem Glücksspiel teilnehmen kann.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff ist weiters, dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Nunmehr geht eindeutig aus der gesetzlichen Formulierung hervor, was der VwGH in seiner bisherigen Judikatur wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht.

Aus § 2 Abs. 1 GSpG ergibt sich, dass eine vermögenswerte Gegenleistung im Rahmen der Durchführung des Glücksspiels nicht zwingend vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht werden muss. Vielmehr ist es ausreichend, wenn vom Unternehmer (Veranstalter) oder von einem Dritten lediglich „die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung“ organisiert oder angeboten wird.

Auch in diesem Fall liegt eine Ausspielung vor.

Im gegenständlichen Fall liegt daher eine Ausspielung vor.

Ad. 9. der Beschwerde:

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie den Vertragspartner des Spielteilnehmers, den Veranstalter einer Ausspielung sowie den Vermittler nenne, wobei letztes zusammengefasst jene Fälle beträfe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle.

Da die Abgabeschuldnerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG hat, noch Inhaber einer Bewilligung nach § 5 GSpG ist, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Spiegelstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. Darüber hinaus falle die

Abgabenschuldnerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG, der ausdrücklich auf das "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses" abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem ist zu entgegen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung - Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber - und aus der Gesetzessystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung ist keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Auch die Übergangsbestimmung an sich vermittelt kein Berechtigungsverhältnis, es besteht ein Unterschied zwischen dem Nichtvorliegen einer verbotenen Ausspielung durch „Pardonierung“ in einer Übergangsbestimmung und des Besitzens eines Berechtigungsverhältnisses nach dem Glücksspielgesetz vor.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Die für die Beurteilung anzuwendende Bestimmung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG.“

Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, trat ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im Schreiben vom 06.02.2019 teilte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin Folgendes mit:

„ Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, das zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde nicht bekannt sein konnte, in einem gleichgelagerten Fall die Revision als unbegründet abgewiesen. Im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.03.2018, Ro 2017/17/0025, wurden die Revisionen derselben beschwerdeführenden Gesellschaft zurückgewiesen, nachdem der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 08.06.2017, E 1330/2016-13, E 1756/2016-9, die Behandlung der Beschwerden ablehnte.

Für vergangene Abgabenzeiträume wurde vom Verfassungsgerichtshofes die Behandlung Ihrer Beschwerde mit Beschluss vom 11.06.2015, E 820/2015-6, abgelehnt und mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2016, Ro 2016/16/0041 bis 0045 wurden Ihre Revisionen zurückgewiesen.

Da die oben genannten Beschwerde- / Revisionsfälle in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in den entscheidungswesentlichen Punkten dem Beschwerdevorbringen im ggst. Fall gleichen, beabsichtigt das Bundesfinanzgericht, dieser klaren und eindeutigen Rechtsprechung zu folgen und die gegenständlichen Beschwerden abzuweisen. Sie werden höflichst ersucht, innerhalb von 4 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens hiezu

Stellung zu nehmen und im Sinne einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise eine Maßnahme gemäß § 256 BAO in Erwägung zu ziehen.“

Mit Schriftsatz vom 07.03.2019 teilte die steuerliche Vertretung der Bf. mit, dass die Beschwerden aufrecht bleiben und das Bundesfinanzgericht ersucht wird über die gegenständlichen Beschwerden zu entscheiden.

Mit Beschluss des LGZ B vom 27.05.2019, AZ 000 wurde der Konkurs über das Vermögen der Bf. eröffnet.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I) Verfahren

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

§ 201 BAO ist anzuwenden, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen – wie etwa § 59 GSpG – anordnen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 201 Tz 4).

Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (zB Bemessungsgrundlagen) sein (vgl. Ritz, BAO⁶, § 201 Tz 8).

Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen. Der Antrag auf Festsetzung ist abzuweisen (vgl. VwGH 30.3.2011, 2005/13/0171; 18.9.2013, 2010/13/0133; 22.10.2015, Ra 2015/16/0069), (vgl. Ritz, BAO⁶, § 201 Tz 29).

Davon teilweise abweichend sind nach älterer Judikatur (über den Wortlaut des § 201 hinaus) bei Selbstbemessungsabgaben Bescheide bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung zu erlassen (vgl. zB VwGH 25.6.1990, 89/15/0108; 26.6.1996, 95/16/0238; 23.11.2004, 2000/15/0148) auf die sich die Berufung stützt; ein hierauf gerichtetes Anbringen der Partei unterliege der Entscheidungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 201 Tz 2). Diese Erkenntnisse ergingen jedoch zur Rechtslage vor dem 31.12.2002, dh vor der Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG (BGBl I Nr. 97/2002), und sind infolge der geänderten Rechtslage für den vorliegenden Fall nicht relevant. Dasselbe gilt für die in der Berufung angeführte Berufungsentscheidung des UFS vom 25.06.2003, RV/1945-W/02, auch sie erging zur alten Rechtslage.

Die Bf. beantragte mit Bekanntgabe der selbstberechneten Glücksspielabgabe die Festsetzung derselben gemäß § 201 BAO.

Bescheide nach § 201 BAO über die Festsetzung der Glücksspielabgabe hätten nur zu ergehen gehabt, wenn das Finanzamt von der eingereichten Erklärung abgewichen wäre.

Im vorliegenden Fall verneint das Finanzamt eine materielle Voraussetzung für die beantragte Festsetzung und es hat die Selbstberechnung der Bf. auch der Höhe nach als richtig angesehen, sodass die Abweisung des Antrages rechtsrichtig erfolgte.

II) Glücksspielabgabe

1) Einleitung

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

2) Rechtsgrundlagen und Rechtsprechung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in Abs. 2 soll für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Im Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 11.06.2015, E 820/2015, wurde die Behandlung der Beschwerde derselben Beschwerdeführerin (wie im ggst. Verfahren) gegen das Erkenntnis des BFG vom 05.03.2015, RV/2100581/2012, betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2011 bis März 2012, abgelehnt.

Im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2016, Ro 2014/16/0041 bis 0045, wurden die Revisionen derselben Beschwerdeführerin (wie im ggst. Verfahren) gegen die Berufungsentscheidungen des UFS vom 19.11.2013, RV/0742 bis 0746-G/11, betreffend Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG für die Monate August 2010 bis Dezember 2010, zurückgewiesen.

Auch wenn das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2, § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012) aufgehoben wurde (Kundmachung in BGBl. I 167/2013 am 2.8.2013, also nach dem hier in Rede stehenden Abgabenz Zeitraum), kann der VfGH dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt. Dazu führt der Verfassungsgerichtshof in seiner Begründung aus, dass das angefochtene Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des § 22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist.

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

(vgl. 24 der Beilagen XXV. GP – Regierungsvorlage – Materialien – Besonderer Teil – zu Artikel 10).

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG idgF sind Ausspielungen Glücksspiele,

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

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

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG idgF unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, - vorbehaltlich der folgenden Absätze- einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

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

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

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

über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

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

3) Übergangsbestimmung § 60 Abs. 24 GSpG

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

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

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

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

"Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl. dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl. zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten. Diese Rechtsfrage soll nun für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit zunächst weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen."

Nach dem in RV 658 BlgNR 24. GP zitierten Erkenntnis VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033, hielt der Verwaltungsgerichtshof die für die Strafbarkeit als Beitragstäter erforderliche Kausalität des Verhaltens des Beitragstäters für das Verhalten des Haupttäters durch die Vermietung der Räumlichkeiten mit der gleichzeitigen Zurverfügungstellung der Spieltische und Jetons gegeben.

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

"Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf

Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist." Die parlamentarischen Materialien RV 657 BlgNR 24. GP zu § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG erläutern:

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

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

In der Zeit bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession gemäß § 22 soll diese Rechtsfrage für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung daher nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit in dieser Zeit weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen. Mit Erteilung der Pokersalonkonzession im Sinne des § 22 ist die unternehmerische Durchführung von Poker im Lebendspiel außerhalb von Spielbankkonzessionen und außerhalb des Wirtshauspokers im Sinne des § 4 Abs. 6 jedenfalls verboten."

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

Mit Erkenntnis des VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua hob der Verfassungsgerichtshof § 60 Abs. 24 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit auf und interpretierte diese Vorschrift in der Begründung: "Die Konzessionsbindung (nach § 60 Abs. 24 GSpG am 31.12.2012) für Glücksspielveranstalter wie die antragstellenden Gesellschaften zeitigt deswegen besonders nachteilige Folgen, weil die bisher auf Grund der Gewerbeordnung ausgeübten

Tätigkeiten nunmehr im Regime des Glücksspielgesetzes nicht mehr zulässig und daher einzustellen sind." (BGBl. I 2013/167).

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

Zum hier maßgeblichen Zeitraum November 2012 und Dezember 2012 war die Vorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG zwar aufrecht, hat aber zu den Glücksspielabgaben keinerlei Bezug (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011). Es gibt keine Konnexität zwischen § 57 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG idF VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua., da letztere lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vorsah und mit den Abgabenvorschriften des GSpG nichts zu tun hatte(BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012).

Von der Glücksspielabgabe sind sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen unter Bedachtnahme auf die Abgabenbefreiung nach § 57 Abs. 6 GSpG erfasst (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Auch wenn mit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 30.6.2012, G 51/11-8, unter anderem das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig aufgehoben wurde, so erfolgte dies im Zusammenhang mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG und wurde im Bundesgesetzblatt am 2. August 2013, also nach dem hier in Rede stehenden Abgabenzeitraum von November 2012 und Dezember 2012, kundgemacht. Der von der Beschwerdeführerin behaupteten Anlassfallwirkung des erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes steht - unabhängig davon, ob die Bf. selbst Partei des genannten Verfahrens war - der Umstand entgegen, dass ein Individualantrag keine Anlassfallwirkung auslöst (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0148). Bis zur Kundmachung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes im Bundesgesetzblatt am 2. August 2013 ist daher davon auszugehen, dass Poker bereits auf Grund der beispielhaften Aufzählung im § 1 Abs. 2 GSpG ein Glücksspiel im Sinne des genannten Gesetzes ist (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

4) Glücksspiel oder Geschicklichkeitsspiel?

Die Glücksspielabgaben sind - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG- im Glücksspielgesetz in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelt. Das Glücksspielgesetz wird als ein Gesetz sui generis bezeichnet, es hat primär ordnungspolitische Zielsetzungen, es regelt die Sportförderung (§ 20 GSpG), enthält aber

auch steuerrechtliche Regelungen, vor den Novellen 2008 und 2010 die Konzessions- und Spielbankabgabe, seit 1. Jänner 2011 auch die Glücksspielabgaben und die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG.

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

Die Bf. bekämpft die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 GSpG damit, dass das Kartenpokerspiel kein Glücksspiel sei, vorwiegend sei es ein Geschicklichkeitsspiel. § 1 Abs. 2 GSpG sei im Hinblick auf Poker und seinen Spielvarianten verfassungswidrig und sei eine durch Sachverständigenbeweis widerlegbare Tatsachenvermutung, somit seien Sachverständigengutachten einzuholen, die die Geschicklichkeitseigenschaften des Kartenpokerspiels darlegen würden.

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

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

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

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

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes widerspricht es der Glücksspieleigenschaft eines Spieles nicht, wenn im Rahmen des Spieles komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenpokerspiel „Alpha Hold'em“ die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, die Bildung von Kartenkombinationen aus den eigenen verdeckten Karten und den offenen Karten,

die allen Spielteilnehmern zur Bildung ihrer Kombinationen zur Verfügung stehen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist.

5) Literatur, usw.

Die von der Bf. angegebene Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche, wie etwa Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, usw. bietet keinen Beweis zur Geschicklichkeitskomponente des Kartenpokerspiels dar, sondern detailliert die Illusion, die Spielweit des Pokerspiels, die auf der Identifikation mit dem "geschickten" Gewinner aufbaut, beschreibt, die Situation des Verlierers aber ausblendet. Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler "verdienen" mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden "low limit" Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfaltet. (vgl. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

6) Ausspielung

Der Ausspielungsbegriff ist mit dem glücksspielmonopoleigenen Unternehmerbegriff gekoppelt. Ein der Definition des § 2 GSpG entsprechender Unternehmer muss ein Glücksspiel veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen. Mit der gewählten Formulierung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass jede nur denkbare unternehmerische Mitwirkung an einem Glücksspiel dessen Ausspielungscharakter begründen kann. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 34). Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt. Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist für die Qualifikation einer Ausspielung irrelevant. (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 2 Rz 7, dort zitiert: VwGH 25. 7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010). Spielen mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein. Wirkt jedoch ein Unternehmer auf die in § 2 GSpG genannte Art und Weise mit, liegt ebenfalls eine Ausspielung vor. (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 2 Rz 8). Glücksspiele, an denen nur Spieler, die das Spiel nicht als Unternehmer betreiben, teilnehmen, z.B. bei zahlreichen Kartenspielen, sind dann keine Ausspielungen, wenn sie nicht von einem Unternehmer z.B. organisiert werden. (Strejcek/Bresich (Hrsg.), GSpG 1989², § 2 Rz 10).

Entgegen der Meinung der Bf. ist damit eindeutig geklärt, dass auch sie Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, da sie interessierten Personen in spezifischen Einrichtungen, nämlich Pokercasinos, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenpokerspielen in Form

des Cashgame oder in Turnierform sowie am Spiel „Surrender“, einer Blackjack-Variante, teilzunehmen. Damit unterliegt die Bf. der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG.

7) Glücksspielabgabe

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

§ 57 Abs. 1 GSpG sieht als Grundtatbestand vor, dass Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles ist, nämlich der Einsatz. 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.

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

8) Steuerschuldner

Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ist Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG der Konzessionär nach § 17 Abs. 6 GSpG oder der Bewilligungsinhaber nach § 5 GSpG (erster Teilstrich) oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand (zweiter Teilstrich).

Da die Revisionswerberin weder Konzessionärin noch Bewilligungsinhaberin für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten ist, kommt hier nur der zweite Teilstrich in Betracht. Um den Veranstalter der Ausspielung als Abgabenschuldner nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ansehen zu können, verlangt das Gesetz das Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses. Systematisch soll nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Bestimmung des § 59 Abs. 2 GSpG geregelt werden, wer zur Zahlung der Abgabe verpflichtet ist. Die Frage, welche Ausspielungen einer Glücksspielabgabe unterliegen oder davon befreit sind, wird im § 57 GSpG geregelt. Um zu vermeiden, dass es für Ausspielungen, die nach § 57 GSpG einer Glücksspielabgabe unterliegen, keinen Abgabenschuldner geben soll, ist das "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses" nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG im Sinn der im ersten Teilstrich leg. cit. genannten Berechtigungsverhältnisse zu verstehen, um die Z 1 des § 59 Abs. 2 GSpG als abgeschlossenes System sehen zu

können. Nach Auffassung der Revisionswerberin, die hier auch eine Gewerbeberechtigung subsumieren will, käme es für diese Konstellationen zu einer Steuerbefreiung, die aber in § 57 Abs. 6 GSpG geregelt ist, und nicht bei einer Bestimmung, wer Schuldner der Abgaben ist, zu erwarten wäre (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Die Bf. ist "als Veranstalterin" gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Abgabenschuldnerin der Glücksspielabgaben, da sie im Zeitraum November 2012 und Dezember 2012 Veranstalterin der Ausspielungen war. Eine gewerberechtliche Bewilligung erfüllt nicht die Voraussetzungen für ein Berechtigungsverhältnis ("Konzession" bzw. "Bewilligungsinhaber") iSd GSpG (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

9) Kein Zugriff auf die Einsätze (verfassungsrechtliche Bedenken)

Das von der Bf. ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Bf. liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen. Es ist Sache der Betreiberin der Pokercasinos, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

10) Ergebnis (vgl. BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012):

- § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010, regelt Poker sowie Black Jack und deren Spielvarianten definitiv als Glücksspiel. Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass sich weitere Ermittlungen wie Sachverständigengutachten erübrigen, ob es sich bei diesen Spielen um Glücks- oder Geschicklichkeitsspiele handelt, da eine Legaldefinition vorliegt.
 - Die definitive Anführung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG ist nach VfGH 27.6.2013, G 26/2013 und G 90/2013, nicht verfassungswidrig; durch das AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, wurden die Worte „Poker und Black Jack mit deren Spielvarianten“ wieder in die beispielhafte Aufzählung von Glücksspielen aufgenommen.
 - Geschicklichkeitsspiele wurden im vorliegenden Fall nicht in das Glücksspielmonopol einbezogen, da die von der Bf. angebotenen bzw. veranstalteten Spiele – wie aufgezeigt – keine Geschicklichkeits-, sondern Glücksspiele sind.
 - Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Es handelt sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerliche Grundsätze übertragen werden können. Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel, in Form der glücksspielgesetzlichen Ausspielung = unternehmerisches Glücksspielangebot.
- Die 1. Voraussetzung einer glücksspielgesetzlichen Ausspielung ist vorweg gegeben, da die von der Bf. durchgeführten Kartenspiele schon aufgrund des § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiele, deren Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt,

klassifiziert werden und die entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge tatsächlich abgeschlossen wurden.

Die 2. Voraussetzung ist das Vorliegen des unternehmerischen Bereiches iSd § 2 GSpG, in welchem die Glücksspiele durchgeführt werden. Die Bf. erfüllt die glücksspielmonopoleigene Unternehmergebietsvoraussetzung iSd § 2 GSpG, da sie die konkrete Spielmöglichkeit in ihren Räumlichkeiten anbot.

Damit sind beide Voraussetzungen für das Vorliegen einer "Auspielung" gegeben, womit das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz bzw. Gewinn bei Turnieren durch die Bf. gesetzt wurde (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

- Da die Bf. glücksspielrechtliche Unternehmerin ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalterin, die die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Teilstrich. Da mit den Glücksspielabgaben der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird, sind Steuerschuldner die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben-, Konzessionsabgaben- und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzen, dh die Vertragsteile und der Veranstalter. Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist insofern mittelbar beteiligt, da sie den Spielern die Infrastruktur anbietet. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

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

- Die Bf. betreibt zwei Pokercasinos, in B und in C, an beiden Standorten veranstaltete sie im Zeitraum November 2012 und Dezember 2012 Kartenpokerspiele als Cashgame und in Turnierform, sowie „Surrender“, eine Black Jack-Variante, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten Auspielungen erfüllte. Mit den Auspielungen setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

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

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

In der jüngeren Rechtsprechung hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 19.10. 2017, Ro 2015/16/0024, ausführlich mit der Frage der Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG für in Pokersalons abgehaltene Pokerspiele auseinandergesetzt und die gemäß § 57 Abs. 1 iVm § 59 GSpG festgesetzten Glücksspielabgaben für den Zeitraum Jänner bis April 2011 als rechtmäßig erkannt. Für den Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 (dieselbe Revisionswerberin) kam der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 27.03.2018, Ro 2017/17/0025, zum selben Ergebnis. Für den Zeitraum Juli bis Dezember 2012 wurde vom VwGH das Verfahren mit Beschluss vom 17.08.2018, Ra 2018/17/0150, eingestellt. Die Revisionsfälle gleichen dem hier vorliegenden Fall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in den entscheidungswesentlichen Punkten.

Im Erkenntnis VwGH 16.03.2016, Ro 2015/17/0022, gelangt der Verwaltungsgerichtshof bei Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis, dass durch die im GSpG vorgesehenen Bestimmungen eines - sich in der Realität des Glücksspielmarktes nicht auswirkenden - Glücksspielmonopols des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken sowie eines (reinen) Bewilligungssystems unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Bewilligungen betreffend Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten sowie der Bestimmungen zur Hintanhaltung von illegalem Glücksspiel (§ 52f GSpG), die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt werden (vgl. auch VwGH 11.07.2018, Ra 2018/17/0048 und 0049).

Der Vollständigkeit halber wird noch auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 21.01.2019, Ra 2018/17/0150, hingewiesen, wonach eine Pokersalon-Besteuerung über Einsätze auf Spiele ohne Bankhalter unbedenklich ist, da § 57 Abs. 1 GSpG expressis verbis eine Besteuerung nach dem geleisteten Einsatz festlegt.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 5. Juni 2019