

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 06.02.2013 gegen die Abweisungsbescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09.01.2013, betreffend Glücksspielabgaben für April 2012 und Juni 2012 bis Oktober 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 April 2012 und Juni 2012 bis Oktober 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 April 2012 und Juni 2012 bis Oktober 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 (€)
April 2012	Pokerturniere	54.405,00	8.704,80	
	Poker „Cashgames“	2.009.072,78	321.451,65	
	Ausspielungen	3.609.684,40	577.549,50	907.705,95
Juni 2012	Pokerturniere	53.840,00	8.614,40	
	Poker „Cashgames“	2.493.474,23	398.955,88	
	Ausspielungen	2.965.993,28	474.558,93	882.129,21
Juli 2012	Pokerturniere	63.110,00	10.097,60	
	Poker „Cashgames“	3.087.007,08	493.921,13	
	Ausspielungen	2.965.280,11	474.444,82	978.463,55
August 2012	Pokerturniere	49.850,00	7.976,00	
	Poker „Cashgames“	3.248.353,89	519.736,62	
	Ausspielungen	2.892.890,88	462.862,54	990.575,16
September 2012	Pokerturniere	52.705,00	8432,80	
	Poker „Cashgames“	3.041.123,04	486.579,69	

	Ausspielungen	2.505.635,44	400.901,67	895.914,16
Oktober 2012	Pokerturniere	69.575,00	11.132,00	
	Poker „Cashgames“	2.947.725,15	471.636,02	
	Ausspielungen	2.567.735,26	410.837,64	893.605,66

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 907.705,95 Euro den Umsätzen aus dem Kartenspielbetrieb im April 2012 in Höhe von 106.887,50 Euro gegenübergestellt werde (Juni 2012: Abgabenschuld 882.129,21 Euro – Umsatz 112.743 Euro; Juli 2012: Abgabenschuld 978.463,55 Euro – Umsatz keine Angabe; August 2012: Abgabenschuld 999.575,16 Euro – Umsatz 135.194,50 Euro; September 2012: Abgabenschuld 895.914,16 Euro – Umsatz 122.857,00 Euro; Oktober 2012: Abgabenschuld 893.605,66 Euro – Umsatz 103.135,00 Euro), 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 09.01.2013 wies das Finanzamt den Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO für die Monate April 2012 und Juni 2012 bis Oktober 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 Abgabensanspruches 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 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 legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird beantragt die Berufungen als unbegründet abzuweisen und ausgeführt: „ Entgegen dem Vorbringen der Berufungswerberin darf nach aktueller Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 30.03.2011, 2005/13/0171; VwGH vom 27.01.2009, 2006/13/0097), wenn sich die Selbstberechnung als richtig erweist keine Festsetzung erfolgen und ist der Antrag auf Festsetzung abzuweisen. So führt der VwGH aus: „Ein Bescheid nach § 201 BAO über die Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe hätte nur dann zu ergehen gehabt, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abgewichen wäre. Gelangte die belangte Behörde zur Annahme, dass die Kapitalertragsteuer in der von der Beschwerdeführerin in der Kapitalertragsteuer-Anmeldung bekannt gegebenen Höhe entstanden ist und von der Beschwerdeführerin abzuführen war, hätte sie den Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer im Instanzenzug als unbegründet abweisen müssen - wie das Finanzamt im von der belangten Behörde mit deren Bescheid vom 21. September 2004 insoweit verfehlt aufgehobenen Bescheid vom 4. April 2004 im Übrigen richtig erkannt hatte.“

Mit der Abweisung des Antrages auf Festsetzung mit der Begründung, die Selbstberechnung ist richtig gewesen, hat das Finanzamt nicht die Antragsberechtigung der Berufungswerberin, sondern eine materielle Voraussetzung für die begehrte Festsetzung verneint. Die Abweisung des Antrages stellt daher eine materielle Entscheidung dar, die im Rechtsweg inhaltlich geprüft werden kann.

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).“

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, dass die Berufungswerberin lediglich die Spieltische zur Verfügung stelle und hierfür eine „Leihgebühr“ bekomme und somit keinen Zugriff und keine Verfügungsmacht über die Einsätze ist weiters entgegen zu halten, dass die Berufungswerberin Veranstalterin ist und alle Rahmenbedingungen und Regeln bestimmt. Bei den Cashgames werden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten. Der Berufungswerberin ist daher sehr wohl die Höhe des Pots bekannt. Ob die Berufungswerberin Bankhalterin ist oder nicht spielt weder ordnungspolitisch noch abgabenrechtlich eine Rolle.

Wie aus der G&V vom Jahr 2011 zB ersichtlich ist, hat diese aus dem Glücksspiel Umsatzerlöse von über einer Million Euro und kaum Umsätze aus Gastronomie. Es kann daher nicht davon gesprochen werden, dass nur ein geringfügiger Anteil der Umsätze sich auf die „Zurverfügungstellung“ von Tischen bezieht. Die Berufungswerberin ist die Veranstalterin, sie hat sehr wohl die Verfügungsmacht, sie legt die Regeln fest.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, es lege dem gegenständlichen Verfahren ein Mangel zugrunde, da der Sachverhalt mangelhaft ermittelt worden sei und somit nicht nachgewiesen worden sei, dass eine Ausspielung gemäß § 2 GSpG vorliege, ist entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde, da die Berufungswerberin 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, die Abgabenbehörde 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 nämlich, 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 liege 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 zu 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.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, dass das Glücksspielgesetz insbesondere die Neuerungen in §§ 1 bis 5 GSpG und der §§ 57-59 GSpG auf die traditionellen freigewerblich betriebenen Pokersalons nicht anwendbar seien ist entgegen zuhalten, dass die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG keine abgabenrechtliche Wirkung hat und somit auch keine Abgabenbefreiung vorliegt.

§ 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl 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.

§ 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, 651/11) 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 Glücksspiels 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.

Das Glücksspielgesetz besteht aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol sind in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthält keine Befreiungen für Pokersalons, so sind diese auch nicht befreit.

Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG bezieht sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es wird keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen.

Insbesondere aus der Formulierung „...steht § 2... dem Betrieb eines Pokersalons... nicht entgegen...“ geht hervor, dass lediglich über die Zulässigkeit des Betriebens 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“).

Der Behauptung von Abgabepflichtigen, dass die durch die Novelle 2010 in die Übergangsbestimmungen aufgenommene Begrenzung der Wirkungskdauer nicht die Übergangsbestimmung der Novelle 2008 aufhebe, ist entgegenzuhalten, dass die Übergangsbestimmung 2008 durch die Übergangsbestimmung der Novelle 2010 voll inhaltlich überschrieben wurde (siehe Gesetzestext der Novelle 2010). Die Änderung stellt keine Ergänzung dar, sondern eine komplett neue Textierung, mit der Folge des Außerkrafttretens der Übergangsbestimmung der Novelle 2008.

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. 13327/1993, 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 Verfassung wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002). 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 keinen Bedenken.“

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 Abgabenschuldnerin 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 Abgabenschuldnerin 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. In der Aufzählung des § 59 Abs. 2 GSpG fehle die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben werden. 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. 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, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

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

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

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

"Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in Abs. 2

soll für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten

Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in diesem Absatz

angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 und somit - sofern kein

Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt, - um dem Glücksspielmonopol des

Bundes unterliegenden Glücksspiele handelt. Insofern wird ua der höchstgerichtlichen

Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat

(VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201). Überdies soll durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht werden und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden. Von der Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen zur Bezeichnung bestimmter Spiele als Glücksspiel soll dann Gebrauch gemacht werden, wenn es die Rechtssicherheit der Anwender verlangt.

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

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

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

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, 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 Abgabenzeitraum), 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 April 2012 und Juni 2012 bis Oktober 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).

4) 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.

5) 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.

6) 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 April 2012 und Juni 2012 bis Oktober 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).

7) 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).

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