

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Mag. Dr. A., Rechtsanwalt, als Masseverwalterin im Konkursverfahren der Bf., Adr., über die Beschwerden vom 29.07.2014 gegen die Abweisungsbescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30.06.2014, betreffend Glücksspielabgabe für Jänner, März, April, Mai und Juli 2013 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) hat in X und in Y je einen Pokersalon betrieben, 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 wurde. Um Wiederholungen zum Sachverhalt zu vermeiden, wird auch auf die an die Beschwerdeführerin bzw. an die Masseverwalterin ergangenen Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 05.03.2015, RV/2100581/2012, und vom 05.06.2019, RV/2100413/2013, RV/2100414/2013 und RV/2100687/2014, betreffend Glücksspielabgabe für die Monate 01/2011 bis 12/2012, 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 Jänner, März, April, Mai und Juli 2013 mit dem Formular GSp 50 (Abrechnung über Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 3 GSpG) und beantragte die Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO 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 Abgabeananspruches 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. In den Abgabemeldungen der Beschwerdeführerin wurden für die hier zu beurteilenden Monate Jänner, März, April, Mai und Juli 2013 für die Berechnung der Glücksspielabgabe folgende Zahlen bekannt gegeben (Steuersatz 16% nach § 57 Abs. 1 GSpG):

Monat		Bemessungs- grundlage (€)	GSp-Abgabe (€)	monatl. Summe d. GSp- Abgabe (€)
Jänner 2013	Pokerturniere	63.775,00	10.204,00	
	Poker „Cashgames“	3.678.034,88	588.485,58	
	Ausspielungen	2.564.121,78	410.259,48	1.008.949,06
März 2013	Pokerturniere	64.445,00	10.311,20	
	Poker „Cashgames“	2.425.794,38	388.127,10	
	Ausspielungen	1.600.244,59	256.039,13	654.477,43
April 2013	Pokerturniere	61.240,00	9798,40	
	Poker „Cashgames“	2.425.747,90	388.119,66	
	Ausspielungen	1.661.961,26	265.913,80	663.831,86
Mai 2013	Pokerturniere	56.201,00	8.992,16	

	Poker „Cashgames“	2.389.076,58	382.252,25	
	Ausspielungen	2.096.446,59	335.431,45	726.675,86
Juli 2013	Pokerturniere	57.665,00	9.226,40	
	Poker „Cashgames“	1.633.451,21	261.352,19	
	Ausspielungen	2.144.037,00	343.045,92	613.624,51

Zur Bemessungsgrundlage für Poker „Cashgame“ teilte die Bf. 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.

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. zutreffe. 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 monatliche Abgabenschuld den monatlichen Umsätzen aus dem Kartenspielbetrieb 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 einer Außenprüfung des Finanzamtes legte die Bf. Listen betr. der Abrechnung über die Time-Collections (Tischgeld) und der Turnier-Preisgelder vor. Es wurde festgestellt, dass die Monatsabrechnungen für die Monate Jänner, März, April, Mai und Juli 2013 von der Abgabenschuldnerin richtig berechnet worden sind.

Mit Bescheiden vom 30.06.2014 wies das Finanzamt den Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO für die Monate Jänner, März, April, Mai und Juli 2013 ab. In der Begründung der Bescheide wurden die einschlägigen Gesetzesstellen des GSpG angeführt und ausgeführt, dass die Aufhebung des Wortes „Poker“ durch das Erkenntnis des VwGH 27.06.2013, G 26/2013, G 90/2012, keine Auswirkung auf Sachverhalte habe, die vor Kundmachung der VfGH-Entscheidung verwirklicht worden seien.

Auch neben dem Erkenntnis des VwGH 08.09.2005, 2000/17/0201, hätten 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 vom 13.05.2011, 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, sei es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht von Kartenpokerturnieren im Jahr 2010 gegangen. Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 seien gem. § 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 gestanden. Vergleiche 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, werde ersichtlich, dass beide Besteuerungsformen nicht grundlegend voneinander abweichen. Die zur Gebührenpflicht von Pokerturnieren bestehende Rechtsprechung sei daher auch für die Frage der Abgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG maßgebend.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass die für die Abgaben- bzw. Gebührenpflicht von Pokerturnieren maßgebliche Frage, nämlich ob Poker als Glücksspiel anzusehen sei, 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 gewesen sei. Der VfGH habe mit Beschluss vom 26.2.2014, B 58-62/2014, die Behandlung der gegen diese UFS-Entscheidung eingebrachten Beschwerde abgelehnt, unter anderem da der Begriff des Spiels „Poker“ nicht in verfassungswidriger Weise unbestimmt ist. Diese neueste Rechtsprechung des VfGH sei überdies zu Rechtsmitteln der Beschwerdeführerin ergangen.

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

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

Für den hier maßgeblichen Zeitraum sei daher § 1 GSpG in der Fassung vor BGBl. I 167/2013 anzuwenden. Die Aufzählung als Glücksspiel im § 1 Abs. 2 GSpG von Poker sei daher in Geltung.

Wenn die Antragstellerin vorbringe, dass mangels Unternehmereigenschaft keine Ausspielung im ggst. Fall vorliege, sei der Wortlaut des § 2 GSpG entgegen zu halten. Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG sei der Begriff „Unternehmer“ in § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG sei 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) habe diese weite Auslegung erläutert, dass es dem Gesetzgeber darauf nicht ankomme, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliege. Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmers

(Veranstalters) sei sohin nicht erforderlich. Unternehmer sei demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handelt. Werde eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liege grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor.

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

Dem Vorbringen es läge keine Unternehmereigenschaft vor, sei somit entgegenzuhalten, dass durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG auch nochmals verdeutlicht werde, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten sei, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stelle, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirke. Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot könne 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 sei daher die Unternehmereigenschaft gegeben.

Im gegenständlichen Fall liege daher auch eine Ausspielung vor.

Die Beschwerdeführerin bringe 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 letzteres zusammengefasst jene Fälle betreffe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle.

Da die Abgabeschuldnerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG habe, noch Inhaber einer Bewilligung nach § 5 GSpG sei, 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 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 sei, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthalte ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so sei der Begriff nach dem Gesetz auszulegen, in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung sei keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Auch die Übergangsbestimmung an sich vermittele kein Berechtigungsverhältnis.

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

Zum Vorbringen der Bf., dass auf Grund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG die Neuerungen in §§ 1 bis 5 GSpG und der §§ 57 bis 59 GSpG auf die traditionellen frei gewerblich betriebenen Pokersalons nicht anwendbar seien, sei entgegen zu halten, dass die Übergangsbestimmung keinesfalls aussage, dass auf solche Betriebe weiterhin die Rechtslage vor BGBl. 54/2010 anzuwenden sei. § 60 Abs. 24 GSpG enthalte mehrere Elemente, 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. Darüber hinaus sei die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG mit 31.12.2012 ausgelaufen und für ggst. Zeitraum nicht mehr in Geltung.

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 X bzw. 7,26% des Pots für den Standort Y angenommen worden. Anhand der vorgelegten Tischabrechnungen, die täglich erstellt werden würden, sei eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen worden. Auch der Einsatz beim Spiel Surrender wurde geschätzt, indem vom Tischgeld pro ½ Stunde von 25 € ein Mittelwert der Einsätze pro ½ Stunde von 3.703 € berechnet wurde. 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.

Erweise sich die Selbstberechnung der betreffenden Abgabe als richtig, so dürfe keine Festsetzung erfolgen, sondern sei der Antrag abzuweisen (vgl. VfGH 30.03.2011, 2005/13/0171, 0172 und VfGH 18.08.2013, 2010/13/0133). Mit der Begründung die Selbstberechnung sei richtig, habe das Finanzamt eine materielle Voraussetzung für die begehrte Festsetzung verneint und daher eine inhaltliche Prüfung vorgenommen und nicht eine verfahrensrechtliche Entscheidung getroffen.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Beschwerden mit der zusammengefassten Begründung, dass auf Grund der Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl Nr. I 54/2010 durch den VfGH mit Erkenntnis vom 27.6.2013 das GSpG in seiner Gesamtheit auf die Beschwerdeführerin nicht anwendbar sei. Da die Bf. Individualantragstellerin dieser Aufhebung gewesen sei, gelte dies rückwirkend ab dem Zeitpunkt in dem die Bestimmungen gegenüber der Individualantragstellerin erstmals unmittelbar wirksam geworden seien. Schon deshalb sei das GSpG in seiner Gesamtheit nicht anwendbar, somit habe aber auch im Zeitraum seit 1.1.2013 keine Abgabepflicht bestanden.

Eine besondere Auswirkung habe auch die Aufhebung der Übergangsbestimmung. Mit der Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 GSpG habe die Rechtslage vom 1.1.2010 bis zum 31.12.2012 für Pokersalonbetreiber fortgeschrieben werden sollen. In der Befristung bis 31.12.2012 habe der VfGH die Verfassungswidrigkeit gesehen und habe diese aufgehoben, weshalb die Rechtslage vom 1.1.2010 für die Bf. bis auf Weiteres gelte. Das GSpG sei dadurch über den 31.12.2012 hinaus auf die Bf. in seiner Gesamtheit nicht anwendbar.

Selbst wenn man unterstelle, dass das GSpG anwendbar sei, aber die alte Rechtslage weiter gelte, bestehe keine Abgabepflicht. Nach der „alten“ Rechtslage sei nämlich weder ein Glücksspiel noch eine Ausspielung vorgelegen, weshalb auch keine Abgabepflicht nach §§ 57 - 59 GSpG bestehe.

Ließe man § 60 Abs. 24 GSpG gänzlich außer Acht, begründe dies dennoch keine Abgabepflicht. Auch nach der durch die GSpG-Novelle 2010 geschaffenen „neuen“ Rechtslage seien 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 treffe auf die in den Betrieben der Bf. gespielten Varianten des Poker gar nicht zu.

Außerdem liege auch nach der durch GSpG Novelle 2010 geschaffenen Rechtslage keine Ausspielung vor, weil die Bf. die Spiele nicht im Rechtssinn veranstalte bzw. organisiere. Insbesondere nehme sie keine Einsätze entgegen, weshalb sie auch nicht Glücksspiel-Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG sei.

Mangels Glücksspieles und mangels Ausspielung bestehe im Beschwerdezeitraum sowohl nach Maßgabe der „alten“ Rechtslage und auch nach Maßgabe der eigentlich nicht anwendbaren „neuen“ Rechtslage keine Abgabepflicht iSd § 57 GSpG.

Damit lasse sich auch erklären, warum die Bf. nach dem ganz klaren Wortlaut des § 59 GSpG nicht Abgabenschuldner sei.

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

„ Wenn die Beschwerdeführerin (Bf) 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. Worin die Bf die fehlerhafte Bescheidbegründung sieht ist dem Finanzamt nicht ersichtlich. Es mag wohl so sein, dass die Bf eine andere Rechtsmeinung vertritt, der Umstand alleine vermag aber eine Bescheidbegründung nicht fehlerhaft machen. Im Bescheid werden zuerst alle für die Abgabenvorschreibung relevanten Bestimmungen aufgezählt und zitiert:

- § 57 Abs. 1 GSpG der Abgabentatbestand
- § 1 GSpG der Glücksspielbegriff als unabdingbare Voraussetzung im Abgabentatbestand
- § 2 GSpG der Unternehmerbegriff als unabdingbare Voraussetzung im Abgabentatbestand
- § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG Entstehen der Abgabenschuld als unabdingbare Voraussetzung für die Festsetzung
- § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG der Abgabenschuldner als unabdingbare Voraussetzung für die Festsetzung

Wie diese Aufzählung insbesondere, dass bereits im vierten Absatz vom Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld die Rede ist zu einer mangelhaften bzw. fehlerhaften Bescheidbegründung führen kann ist dem Finanzamt nicht ersichtlich. Ganz im Gegenteil stellt das Finanzamt die der bescheidmäßigen Festsetzung zugrunde gelegte Rechtslage und rechtlichen Beurteilung ausführlich im Bescheid dar.

Ad. 4.1. und 7. 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 höchstgerichtliche 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 Beschwerdeführerin 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 unzureichende 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 die 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/0421-W/02, UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/O500-I/10, UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11.

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 denkbar möglichen 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 Beschwerdeführerin 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 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 Pots erstreckt, zu beurteilen ist. Auch wenn eine 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 Berufskartenspokerspieler 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 das 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.

§ 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 der 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).

4.2., 4.4. und 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 zu halten, dass 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 sein, 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 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. "

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

4.3. 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, 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.

4.5. und 5 der Beschwerde:

Zu den Änderungen des GSpG Verfassungsgerichtshof vom 27.06.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14, dass mit diesem Erkenntnis vom 27.06.2013 der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass das Wort "Poker," in § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz — GSpG), BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. Nr. I 54/2010, § 22 Glücksspielgesetz samt Überschrift, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. Nr. I 73/2010, und § 60 Abs. 24 Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. Nr. I 69/2012, als verfassungswidrig aufgehoben werden.

Gemäß Art 140 Abs. 5 letzter Satz tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind 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 Verfassungsgerichtshof 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. Dies wurde auch in der Niederschrift über die Nachschau ausgeführt und ausgesprochen, dass die Rechtsfolgen der Aufhebung keine Auswirkung auf den gegenständlichen Fall haben.

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist der Ansicht, dass die aufgrund ihres Individualantrages ergangene Entscheidung des VfGH vom 27.6.2013, G26/2013 ua, mit welcher das Wort "Poker," in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl Nr I 54/2010, § 22 GSpG idF BGBl Nr I 73/2010, und § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl Nr I 69/2012, als verfassungswidrig aufgehoben

wurden, zur Folge hat, dass die aufgehobenen Bestimmungen rückwirkend auf den Zeitpunkt in dem sie gegenüber der Individualantragstellerin (Bf) erstmals unmittelbar wirksam geworden waren, auf die Bf nicht mehr anzuwenden sind.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes löst ein Individualantrag keine Anlassfallwirkung aus (VfSlg 16.145 und 16.022; ebenso Mayer, B-VG3, 441). Neben dem Verwaltungsgerichtshof teilt auch der OGH diese Auffassung (vgl. VwGH 04.12.2003, 2003/16/0148 bzw. OGH, 21.03.1985, 80b649/84). Bei einem Individualantrag kann es schon begrifflich keinen Anlassfall geben, weil eine derartige Individualbeschwerde voraussetzt, dass der Beschwerdeführer durch die Verordnung oder das Gesetz unmittelbar betroffen wird, dass also ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides unmittelbar in die individuelle Sphäre des Beschwerdeführers eingegriffen wird.

Die Bf stützt ihre Ansicht auf eine Entscheidung des VwGH vom 08.03.1984, 81/06/0036.

Dieser Entscheidung lag jedoch eine ungewöhnliche Fallkonstellation zugrunde:

Der Individualantragsteller war Grundeigentümer in einem Enteignungsverfahren, das sich auf eine seiner Ansicht nach gesetzwidrige Verordnung stützte. Die von der 1. Instanz ausgesprochene Enteignung wurde von der Berufungsbehörde (ersatzlos) aufgehoben. Der Individualantragsteller wäre im Falle seines Unterliegens im Enteignungsverfahren berechtigt gewesen, die vom VfGH letztendlich als gesetzwidrig aufgehobene Verordnung im Rahmen einer Beschwerde nach Art 144 B-VG zu bekämpfen, wodurch die Voraussetzungen für eine amtswegige Überprüfung der Verordnung durch den VfGH nach Art 139 B-VG gegeben gewesen wären. Da ihm aber wegen des Erfolges seiner Berufung im Enteignungsverfahren die Möglichkeit hiezu genommen wurde, konnte er seine Rechte nur im Wege eines Individualantrages nach Art 139 B-VG geltend machen. Das Beschwerdeverfahren, mit dem die Gemeinde ihr Unterliegen im Enteignungsverfahren bekämpfte, war nach Ansicht des VwGH als Anlassfall anzusehen.

Abgesehen davon, dass wie oben angeführt eine aktuellere höchstgerichtliche Judikatur zur Frage der Anlassfallwirkung vorliegt, kann die dieser Entscheidung zugrundeliegende Fallkonstellation nicht mit gegenständlichem Sachverhalt verglichen werden. Schon gar nicht kann aus diesem Sonderfall — entgegen der ständigen Rechtsprechung — eine allgemeine Anlassfallwirkung bei Individualanträgen abgeleitet werden.

Demgemäß kann das VfGH-Erkenntnis vom 27.6.2013, G26/2013 ua, gegenüber der Bf auch keine Auswirkung auf den für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juli 2013 maßgeblichen § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl Nr I 69/2012 haben. Daher war die Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl Nr I 69/2012 für die vorgeschriebenen Zeiträume bereits abgelaufen.

8.1. der Beschwerde:

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.

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

Spieldpersonal 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.

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 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. 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.“

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

„ 2. SACHVERHALT

Der Sachverhalt dürfte hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit dem Grunde nach weitgehend unstrittig sein. Einleitend wird dazu auf Punkt 2 der Beschwerde verwiesen.

Zusammenfassend und zur Verdeutlichung wird festgehalten, dass

- die Beschwerdeführerin ein so genanntes "Pokercasino", das ist ein Gastronomiebetrieb für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker, betreibt und dafür eine aufrechte Gewerbeberechtigung des Magistrates der Stadt X besitzt;
- in dem Lokal der Beschwerdeführerin einander Spieler zum Kartenspielen treffen, wobei sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler beschränkt;
- die Beschwerdeführerin an den Spielen nicht teilnimmt und auch nicht teilnehmen darf, da sie in diesem Fall ihre Gewerbebefugnis überschreiten und sich ihr Geschäftsführer nach § 168 StGB strafbar machen würde;
- die Beschwerdeführerin in die Spielverträge der Spieler nicht eingebunden ist und folglich nicht wissen kann, wie viel diese an Einsatz leisten bzw. wie viel sie gewinnen oder verlieren.

3. KEINE ABGABENPFLICHT NACH DEM GSPG

Im Folgenden werden nochmals die wesentlichen Argumente der Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung der Glücksspielabgaben in angegebener Höhe ausgeführt, wobei gegebenenfalls auf Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung eingegangen wird. Im Übrigen wird auf die Beschwerde verwiesen.

Darüber hinaus werden in Punkt 4 verfassungsrechtliche und in Punkt 5 unionsrechtliche Bedenken gegen eine Besteuerung der Beschwerdeführerin ausgeführt.

3.1 Vorbemerkung

Für die Beurteilung einer Abgabepflicht nach dem GSpG im Zeitraum Jänner bis Juli 2013 stellt sich in einem ersten Schritt die Frage nach der in diesem Zeitraum anwendbaren Fassung des GSpG (zur Entwicklung der Rechtslage siehe Punkt 4 der Beschwerde).

In diesem Zusammenhang ist die Entscheidung des VfGH vom 27.6.2013 zu erwähnen, mit der 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 Beschwerdeführerin aufhob (VfGH 27.6.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14).

3.2 Auswirkungen des VfGH-Erkenntnisses vom 27.6.2013 auf die Beschwerdeführerin

Grundsätzlich ist eine durch den VfGH aufgehobene Gesetzesbestimmung auf die vor der Aufhebung bewirkten Tatbestände weiterhin anzuwenden (Art 140 Abs 7 B-VG).

Anderes gilt jedoch für den Anlassfall. Da die Beschwerdeführerin den Individualantrag auf Aufhebung der genannten Bestimmungen gestellt hat, kommt sie, wie bereits vorgebracht wurde, in den Genuss der Anlassfallwirkung.

Das hat zur Folge, dass die aufgehobene(n) Bestimmung(en) rückwirkend auf den Zeitpunkt, in dem sie gegenüber der Individualantragstellerin erstmals unmittelbar wirksam geworden war(en), auf die Individualantragstellerin nicht mehr anzuwenden ist(sind) (so ausdrücklich Stanger, ZfV 3/1990, 282ff [286]; zustimmend Cede, Der Anlassfall in Holoubek/Lang [Hrsg], Das 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). Bestätigt wird dies auch in der Rechtsprechung des VwGH. Dieser geht davon aus, dass Verfahren des Individualantragstellers, welche Tatbestände betreffen, die vor der Aufhebung durch den VfGH verwirklicht wurden, als Anlassfall gelten. Dies hat die Nichtanwendbarkeit der aufgehobenen Bestimmung gegenüber dem Individualantragsteller zur Folge (vgl. VwGH 8.3.1984, 81/06/0036, VwSlg 11349 A/1984). Die gegenteilige Auffassung, wonach die aufgehobene(n) Bestimmung(en) gegenüber dem Individualantragsteller bis zur Aufhebung weiterhin anwendbar wäre(n), würde seine verfassungsgesetzlich geschützten Rechte beeinträchtigen, die gerade durch eine Aufhebung verfassungswidriger Bestimmungen im Wege des Individualantrages geschützt werden sollten. Im Übrigen findet sich in der auf Seite 10 der Beschwerdeentscheidung angeführten Literaturstelle ("vgl. dazu Walter/Mayer/Kusko-Stadlmayer, Art 140, V.6.")

kein Hinweis darauf, dass die Begünstigung des Anlassfalles bei Individualanträgen nicht zustehen soll.

Die Aufhebung des Wortes "Poker" (sowie der übrigen aufgehobenen Bestimmungen) wirkt im konkreten Fall rückwirkend gegenüber der Beschwerdeführerin, so dass Pokerspiele im maßgeblichen Zeitraum (1/2013-4/2013) keinesfalls mehr von § 1 GSpG erfasst waren. Aufgrund der Verweiskette (§§ 57-59 auf § 2 und weiter auf § 1 GSpG) sind die Pokersalons nicht vom GSpG erfasst und unterliegen auch nicht der Abgabepflicht nach diesem Bundesgesetz (vgl dazu auch Punkt 5 der Beschwerde).

3.3 Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung und anwendbare Rechtslage

Nach der genannten Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG, welche ebenfalls durch das Erkenntnis des VfGH vom 27.6.2013 aufgehoben wurde, 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.

Die belangte Behörde bezweifelt nicht, dass die Beschwerdeführerin ihren Gewerbebetrieb bereits vor dem 15.3.2010 rechtmäßig betrieben hat. Sie geht jedoch davon aus, dass die bis zum 31.12.2012 befristete Übergangsbestimmung auf den relevanten Zeitraum (1/2013 — 7/2013) keinen Einfluss habe. Damit übersieht die belangte Behörde jedoch, dass der VfGH die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung in ihrer Befristung bis zum 31.12.2012 sah. Im Zusammenhalt mit der Einführung der Konzessionspflicht für Pokersalons in § 22 GSpG hätte die Befristung unverhältnismäßige Nachteile für die Betreiber von Pokersalons bedeutet, die ihren Betrieb "von heute auf morgen" schließen hätten müssen.

Die Auffassung der belangten Behörde, wonach die Übergangsbestimmung auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden ist, verstößt gegen eine verfassungskonforme Interpretation und wendet eine aufgehobene Bestimmung gegen die Individualantragstellerin ein, obwohl dies in Literatur und Judikatur abgelehnt wird (siehe dazu die Nachweise unter Punkt 3.2).

Auf den Umstand, dass der VfGH gerade in der Befristung der Übergangsbestimmung den Kern der Verfassungswidrigkeit erkannte, hat auch der Gesetzgeber reagiert und den Betrieb von Pokersalons auf gewerbrechtlicher Grundlage bis zum 31.12.2016 für zulässig erklärt (§ 60 Abs 33 GSpG in der heute gültigen Fassung BGBl I Nr 13/2014). Im Ergebnis ist daher die Rechtslage vom 1.1.2010 über den 31.12.2012 hinaus aus verfassungsrechtlichen Gründen auf den Betrieb der Beschwerdeführerin anzuwenden (siehe dazu auch Punkt 6 der Beschwerde). Daher können auch die §§ 57-59 GSpG, welche erst am 1.1.2011 in Kraft getreten sind, im Beschwerdezeitraum Jänner bis Juli 2013 nicht angewendet werden. Somit ist den bekämpften Bescheiden jegliche rechtliche Grundlage entzogen.

3.4 Keine Abgabepflicht nach "alter Rechtslage"

Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Übergangsbestimmung nur die Zulässigkeit der Pokersalons aber nicht ihre Besteuerung regle, bestünde aber keine Steuerpflicht, weil die Besteuerung an das Vorliegen einer Ausspielung und diese an den Begriff des Glücksspiels anknüpft:

a) Kein Glücksspiel

Am 1.1.2010 normierte § 2 Abs 1 GSpG (idF BGBl Nr 69/1997), dass Glücksspiele, bei denen ein Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt, als Ausspielungen zu qualifizieren sind. In der damals geltenden Fassung des § 1 Abs 1 GSpG (idF BGBl Nr 620/1989) war Glücksspiel als ein Spiel definiert, bei dem "Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall" abhängen. Zu diesem Zeitpunkt war Poker im GSpG nicht explizit als Glücksspiel genannt.

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, so dass die Anwendbarkeit des GSpG in seiner Gesamtheit mangels Vorliegens eines Glücksspiels ausscheidet (siehe dazu ausführlich Punkt 4.1 und 7.1 der Beschwerde inkl. der dort angeführten Literatur und Judikatur).

b) Keine Ausspielung

Selbst wenn man die Glücksspieleigenschaft bejahte, wäre das GSpG nicht auf die Beschwerdeführerin anwendbar, da sie den Spielern keine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt, sondern sich lediglich auf die Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten und Spielutensilien beschränkt sowie Getränke und Speisen verkauft. Somit kann die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht als Ausspielung qualifiziert werden (vgl auch Punkt 4.1 und 7.2 der Beschwerde).

c) Verfassungsrechtliche Überlegungen

Das Ergebnis der Ausführungen unter Punkt 3.4.a und 3.4.b, wonach eine Abgabepflicht nicht besteht, wird auch durch verfassungsrechtliche Argumente, die auf dem VfGH-Erkenntnis vom 27.6.2013 beruhen, untermauert:

In seinem Erkenntnis brachte der VfGH eindeutig zum Ausdruck, dass die damalige Rechtslage verfassungswidrig war, da nach dem 31.12.2012 nur noch Unternehmen mit einer Konzession nach § 22 GSpG rechtmäßig Pokersalons hätten betreiben dürfen. Aufgrund der Tatsache, dass nur eine einzige derartige Konzession ausgeschrieben werden hätte sollen, wäre eine Monopolisierung des Marktes für Pokeranbieter die zwingende Konsequenz gewesen.

Dies hätte erhebliche nachteilige Folgen für jene Personen herbeigeführt, welche bis zum 31.12.2012 Pokersalons auf Grundlage einer gewerberechtlichen Genehmigung rechtmäßig betreiben durften.

Im Kern erachtete der VfGH zwei Aspekte des Falles für bedenklich:

- Die Befristung der Übergangsbestimmung bis zum 31.12.2012, welche dazu führte, dass Betreiber von zulässigerweise betriebenen Pokersalons von einem Tag auf den anderen ihre Geschäftsgrundlage verloren hätten und

- den Umstand, dass nur eine Konzession ausgeschrieben werden sollte und folglich der Betrieb von Pokersalons nur noch maximal einem dieser Betreiber weiterhin erlaubt sein hätte sollen.

Darüber hinaus kam für den VfGH erschwerend hinzu, dass selbst diese eine Konzession niemals ausgeschrieben wurde, was zwar strenggenommen kein Einwand gegen das Gesetz, sondern eine Rüge für das zuständige Ministerium ist, die untragbare Gesamtsituation durch das rechtswidrige Zusammenwirken von Gesetzgebung und Verwaltung aber gut illustriert. Dass dieser Regelungskomplex nicht nur unsachlich ist, sondern auch gegen das in Art 6 StGG verbürgte Grundrecht auf Erwerbsfreiheit verstößt, ist offenkundig. Vor diesem Hintergrund erhellt, dass das GSpG in seiner Gesamtheit auch über den 31.12.2012 hinaus auf die Beschwerdeführerin nicht anwendbar sein kann, und ihr als Individualantragstellerin im VfGH Verfahren die Anlassfallwirkung zu Gute kommt. Darüber hinaus kann das aufhebende Erkenntnis des VfGH nicht in einer Weise ausgelegt werden, welche im Ergebnis für die Beschwerdeführerin jene rechtlichen Konsequenzen (Anwendbarkeit der §§ 1 und 22 sowie die Befristung in § 60 Abs 24 GSpG) hätte, vor denen sie gerade der VfGH schützen wollte. Dies gilt auch für die vor dem 31.12.2012 nicht bestehende Abgabepflicht, die aufgrund des Erkenntnisses weiterhin nicht besteht. Hätte der VfGH nämlich eine Abgabepflicht bewirken wollen, hätte er § 60 Abs 24 GSpG nicht aufgehoben.

Eine verfassungskonforme Umsetzung liegt folglich nur dann vor, wenn

- das GSpG in seiner Gesamtheit nicht angewendet wird;
- die Glücksspieleigenschaft von Poker verneint wird;
- das Vorliegen einer Ausspielung verneint wird; und
- die Anwendung der §§ 57—59 GSpG unterlassen wird.

Eine verfassungskonforme Umsetzung hat somit zwingend zur Folge, dass keine Abgabepflicht besteht. Für den Fall dass das Bundesfinanzgericht eine solche verfassungskonforme Interpretation nicht für möglich erachtet, wird in eventu auch die neue Rechtslage (ab 1.1.2013) erläutert, und gezeigt, dass auch auf Basis der neuen Bestimmungen im GSpG keine Abgabepflicht besteht (Punkt 3.5).

Verschließt man sich jeglicher verfassungskonformer Interpretation unabhängig von der Rechtslage, so würde dies in letzter Konsequenz eine Verfassungswidrigkeit der anwendbaren Bestimmungen indizieren (Punkt 4).

3.5 Keine Abgabepflicht nach "neuer" Rechtslage

a) Vorbemerkung

Die Abgabepflicht nach § 57 GSpG knüpft an das Vorliegen einer Ausspielung an. Ausspielungen sind nach dem Wortlaut des § 2 Abs 1 GSpG

"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). "

Somit kann ein Spiel nur dann eine Ausspielung darstellen, wenn es als "Glücksspiel" iSd GSpG zu qualifizieren ist.

b) Kein Glücksspiel

§ 1 Abs 1 GSpG (idF des AbgÄG 2012 BGBl I Nr 112/2012) definiert auch nach der neuen Rechtslage ein "Glücksspiel" als "Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt." Im Unterschied zur Rechtslage am 1.1.2010 sieht § 1 Abs 2 GSpG eine demonstrative Aufzählung von "Glücksspielen" vor, in welcher auch Poker enthalten ist.

Diese lediglich demonstrative Aufzählung derogiert aber nicht der Bestimmung des § 1 Abs 1 GSpG. Dies hat zur Folge, dass ein in § 1 Abs 2 GSpG genanntes Spiel weiterhin nicht als Glücksspiel zu qualifizieren ist, wenn dessen Ergebnis nicht "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt."

Dass es sich bei den im Betrieb der Beschwerdeführerin gespielten Varianten des Poker um keine Glücksspiele iSd § 1 Abs 1 GSpG handelt, wurde bereits unter Punkt 3.4 abgehandelt.

Die gegensätzliche — in den Gesetzesmaterialien vertretene — Auffassung, wonach die in § 1 Abs 2 GSpG genannten Spiele jedenfalls als "Glücksspiele" zu betrachten sind, kann an diesem Befund nichts ändern. Denn Gesetzesmaterialien stellen zwar ein Hilfsmittel im Zuge der Interpretation dar, können aber nur insoweit maßgeblich sein, als dass das ermittelte Interpretationsergebnis vom Wortlaut der Bestimmung noch gedeckt ist (vgl hierzu vertiefend auch Punkt 8.1 der Beschwerde).

c) Keine Ausspielung

Selbst wenn man im gegenständlichen Fall das Vorliegen eines Glücksspiels bejahte, läge keine Ausspielung iSd § 2 Abs 1 GSpG vor, da die Beschwerdeführerin

- kein öffentliches Glücksspielangebot macht und
- kein Glücksspielunternehmer iSd § 2 GSpG ist.

Eine Ausspielung ist grundsätzlich eine entgeltliche Auslobung iSd § 860 ABGB in Form eines öffentlichen Angebots durch einen Unternehmer. Ein solches Angebot in Form einer Auslobung liegt im gegenständlichen Fall aber gerade nicht vor, da sich die Beschwerdeführerin nicht an den Spielen beteiligt.

Der Begriff des Glücksspielunternehmers 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."

Aufgrund dieser Definition unterscheidet sich der Begriff des Unternehmers im GSpG von jenem in § 2 UStG durch die Hinzufügung des Merkmals "aus der Durchführung von Glücksspielen". Folglich ist nur eine kleine Teilmenge aller Unternehmer gleichzeitig Glücksspielunternehmer iSd GSpG.

Da dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass sämtliche Kaffeehausbesitzer der Abgabepflicht nach dem GSpG unterliegen sollen, sofern die Besucher ihrer

Kaffeehäuser miteinander Karten spielen, ist der Begriff des Glücksspielunternehmers restriktiv auszulegen.

Eine sinnvolle Bedeutung kann der Begriff "Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen" daher nur dann haben, wenn damit eine Teilhabe an Einsätzen gemeint ist. An den Einsätzen ist die Beschwerdeführerin allerdings nachweislich nicht beteiligt (vgl. auch Punkt 8.2 der Beschwerde).

d) Analoge Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung

Selbst wenn man davon ausginge, dass die §§ 57 — 59 GSpG anwendbar seien, und dass ein Glücksspiel und eine Ausspielung vorliegen, bestünde dann außerdem aufgrund der analogen Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 GSpG keine Abgabepflicht. § 57 Abs 6 GSpG lautet:

"Von der Glücksspielabgabe befreit sind

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

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

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

Aus der Systematik des GSpG und des § 57 Abs 6 GSpG ergibt sich eindeutig, dass der Gesetzgeber Tätigkeiten, die nicht unter das Monopol fallen bzw. von diesem ausgenommen sind, auch nicht der Glücksspielabgabe unterwerfen wollte.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin war im streitgegenständlichen Zeitraum auf Basis ihrer Gewerbeberechtigung erlaubt und vom Monopol ausgenommen.

Dies ergibt sich aus der Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG, die in verfassungskonformer Interpretation des Erkenntnisses des VfGH vom 27.6.2013 über den 31.12.2012 hinauswirkt. Die belangte Behörde wird kaum ernstlich behaupten, die Beschwerdeführerin hätte in dem Zeitraum vom 1.1.2013 bis zum Inkrafttreten der neuen Übergangsbestimmung in § 60 Abs 33 GSpG am 1.3.2014 eine verbotene (dh nicht vom Monopol ausgenommene) Tätigkeit ausgeübt.

3.6 Beschwerdeführerin ist nicht Abgabenschuldner

§ 59 Abs 2 Z 1 GSpG regelt, wer Schuldner einer nach § 57 GSpG vorgeschriebenen Abgabe sein kann:

- 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."

Unstrittig ist die Beschwerdeführerin weder Konzessionär noch Bewilligungsinhaber nach dem GSpG.

Es mangelt ihr jedoch auch nicht an einem Berechtigungsverhältnis, da sie ihren Betrieb auf Grundlage ihrer gewerberechtlichen Bewilligung über den 31.12.2012 hinaus betreiben darf (so ausdrücklich der VfGH in seinem Erkenntnis vom 27.6.2013).

Somit kann die Beschwerdeführerin nicht Abgabenschuldner sein. Dies ist insofern logisch nachvollziehbar, als der VfGH nicht beabsichtigt hat (und dazu auch nicht befugt ist), die Abgabepflicht durch Aufhebung der Übergangsbestimmung neu zu begründen. Eine Glücksspielabgabepflicht wäre nicht nur rechtlich nicht begründet, sondern auch tatsächlich undurchführbar und somit sachlich nicht gerechtfertigt, da die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG von Einsätzen der Spieler eingehoben wird. Dass ein Glücksspielunternehmer die Abgabe schuldet, ist damit begründet, dass er Einsätze entgegennimmt. Im Umkehrschluss kann einem Unternehmer, der keine Einsätze entgegennimmt und somit kein Glücksspielunternehmer ist, nicht zugemutet werden, eine Abgabe für solche Einsätze zu entrichten (vgl auch Punkt 9 der Beschwerde).

Aus § 57 Abs 6 GSpG und § 59 GSpG wird vielmehr deutlich, dass nur verbotene Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen sollen. Erlaubte Ausspielungen, wie zum Beispiel in Spielbanken im Sinne des § 21 GSpG oder wenn ihnen ein anderes Berechtigungsverhältnis zugrunde liegt, unterliegen nicht der Glücksspielabgabe.

4. VERFASSUNGSRECHTLICHE BEDENKEN WEGEN GLEICHHEITSWIDRIGER BESTEUERUNG

§ 57 Abs 1 GSpG sieht vor, dass bei Ausspielungen eine Glücksspielabgabe in Höhe von 16 % vom Einsatz zu entrichten ist. Bei turnierförmiger Ausspielung dient als Bemessungsgrundlage nicht der Einsatz, sondern die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerte Leistungen) des Turniers. Die der Beschwerdeführerin vorgeschriebenen Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1-7/2013 ergaben sich fast ausschließlich (ca. 98%) aus der Durchführung von so genannten "Cashgames", bei denen der Einsatz als Bemessungsgrundlage dient. Anhand eines Beispiels wird im Folgenden die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung illustriert:

An einem Poker-Cashgame nehmen vier Spieler mit einem Spielkapital von jeweils 100 Euro teil. Spieler A ("Small Blind") mit einem Spielkapital von 100 Euro setzt 2 Euro Mindesteinsatz. Spieler B, links von ihm ("Big Blind"), setzt 4 Euro Mindesteinsatz. Danach werden die Karten an alle Spieler ausgeteilt. Alle Spieler (A, B, C und D) setzen daraufhin die Hälfte ihres Spielkapitals (dh A setzt weitere 48, B setzt weitere 46 und C und D setzen jeweils 50). Beim Vergleich der Karten geht D als Sieger mit dem besten Blatt hervor. Er erhält somit 200 Euro zurück (seinen eigenen Einsatz in Höhe von 50 Euro und die Einsätze der anderen Spieler in Höhe von insgesamt 150 Euro). Nach Auffassung der belangten Behörde ist die Steuer von 200 Euro zu bemessen und beträgt 32 Euro. Nach nur zehn solchen Runden, in denen alle Spieler jeweils die Hälfte ihres Kapitals eingesetzt haben, und abwechselnd ein anderer Spieler gewinnt, wäre eine Abgabenbelastung von in Summe 226,24 Euro entstanden. Mit anderen Worten sind nach nur zehn Runden 57% des gesamten Spielkapitals iHV 400 Euro bereits als Glücksspielabgabe an den Staat geflossen. Nach 51 Runden beträgt die Steuerbelastung bereits 99% (!)"

[an dieser Stelle wurde zur Veranschaulichung dieses Beispiels eine Tabelle eingefügt]

„Bei höheren Einsätzen steigt die Abgabenbelastung entsprechend schneller an, sodass schon nach wenigen Runden kein Geld mehr im Spiel wäre, und alle, mit Ausnahme des Staates, verloren hätten. Eine Besteuerung, die nicht bloß in extremen Situationen das gesamte eingesetzte Kapital umfasst, sondern systematisch bis zu 100 % des Kapitals ausmacht, wäre nach der Judikatur verfassungswidrig.

Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken sowie Ausnahmen vom Glücksspielmonopol sind gemäß § 57 Abs 6 GSpG von der Abgabe befreit (vgl Punkt 3.5d) oben).

Durch die Anwendung des § 57 GSpG und die Nichtanwendung des § 57 Abs 6 GSpG wird im gegenständlichen Fall nicht nur gravierend in das Grundrecht auf Eigentum (Art 5 StGG, Art 1 des 1. Zusatzprotokolls der EMRK) der teilnehmenden Spieler eingegriffen, sondern auch in die Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG) der Beschwerdeführerin. In diesem Zusammenhang ist auf aktuelle Judikatur des EGMR hinzuweisen, der zufolge eine exzessive Besteuerung mit den Grundrechten nicht in Einklang zu bringen ist: In seinen Urteilen (EGMR, 14.5.2013, Nr 665129/11, N-K.M ./.. Ungarn; 25.6.2013, Nr 49570/11, Gall ./.. Ungarn; 2.7.2013, Nr 41838/11, RS2. ./.. Ungarn) hat der EGMR deutlich gemacht, dass eine 98%-ige Besteuerung einzelner Einkommensteile (Abfertigungszahlungen) nicht hingenommen werden kann. Als bedeutsam erachtete der EGMR hierbei auch den Umstand, dass andere Einkünfte einem Steuersatz von nur 16% unterlagen. Darüber hinaus ist es nach Ansicht des EGMR nicht verhältnismäßig, die Auszahlung von Abfertigungsgeldern durch exzessive Besteuerung zu verhindern.

Aufgrund der Tatsache, dass in Österreich auch die Casinos Austria AG Pokerspiele ohne Bankhalter veranstaltet, allerdings nicht der Glücksspielabgabe unterliegt, liegt in der Besteuerung der Beschwerdeführerin nach den § 57 bis 58 GSpG nicht nur ein Verstoß gegen die Eigentums- und Berufsfreiheit, sondern auch gegen den ebenfalls verfassungsrechtlich verbürgten Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG). Da die Ungleichbehandlung noch eklatanter als in den angesprochenen Urteilen des EGMR ist, kann eine korrekte Interpretation dieser Entscheidungen nur zum dem Schluss führen, dass die Besteuerung als verfassungswidrig zu qualifizieren ist.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass es selbstverständlich im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, gewisse Glücksspiele aus Gründen des öffentlichen Interesses (Jugendschutz, Suchtprävention, etc.) zu beschränken oder zu verbieten, wenn er dabei verhältnismäßig vorgeht. Keinesfalls steht es ihm jedoch zu, dies über den "Umweg" einer exzessiven Besteuerung zu tun.

Der EuGH bereits einmal entschieden, dass die Ausgestaltung des österreichischen Glücksspielmonopols gegen das Unionsrecht, nämlich die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit, verstößt (vgl EuGH 9.9.2010, Engelmann, C-64/08; Talos/ Stadler, EuGH kippt österreichisches Glücksspielmonopol, ecolex 2010, 1006), weil es so ausgestaltet ist, dass nur die Casinos Austria AG eine realistische Chance auf eine Konzession haben.

Mehrfach hat der EuGH außerdem festgehalten, dass ein System der behördlichen Genehmigung von Glücksspiel nur dann nicht gegen Unionsrecht verstößt, wenn es auf

objektiven, nicht diskriminierenden und im Voraus bekannten Kriterien beruht, damit der Ermessensausübung durch die nationalen Behörden zum Schutz vor willkürlichen Entscheidungen hinreichende Grenzen gesetzt werden (vgl. EuGH 9.9.2010, Engemann, C-64/08, Rn 55 mit der Aussage, dass dies "ständige Rechtsprechung" ist und dem Hinweis auf EuGH 3.6.2010, Sporting Exchange, C-203/08, Rn 50 und EuGH 8.9.2010, Carmen Media Group, C-46/08, Rn 87).

Die Beschwerdeführerin hat sich vor dem VfGH durch ihren Individualantrag das Recht erkämpft, ihr freies Gewerbe weiter ausüben zu dürfen (vgl. VfGH 27.6.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14), was den Gesetzgeber vor wenigen Monaten dazu gezwungen hat, das GSpG zu ändern (Art 16 AbgÄG 2014, BGBl I Nr 13/2014, vgl. insbesondere Art 16 Z 5).

Nun werden die Abgabenvorschriften derart widersprüchlich und denkbar ausgelegt, dass die Casinos Austria AG keine Glücksspielabgabe zahlt, und zwar unabhängig davon, ob Poker mit oder ohne Bankhalter gespielt wird, die Beschwerdeführerin, wenn bei ihr Poker ohne Bankhalter gespielt wird, jedoch eine Abgabe in Höhe von bis zu 99% der Einsätze zu entrichten hat. Wenn das Monopol im Umweg über eine exzessive und prohibitive Besteuerung weiterhin geschützt wird, so verletzt dies die Beschwerdeführerin in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten und wird auch vor dem Hintergrund der dargelegten Judikatur des EuGH nicht zum Erfolg führen.

Sofern das Bundesfinanzgericht sich nicht in der Lage sieht, die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 GSpG verfassungs- und unionsrechtskonform auf die Beschwerdeführerin anzuwenden (siehe dazu oben Punkt 3.5.d), wird untenstehend angeregt, die Bestimmung des § 57 GSpG oder die Bestimmung des § 57 Abs 6 GSpG dem VfGH zur Prüfung vorzulegen, ob die Bestimmung verfassungswidrig ist. Die verfassungsrechtlichen Bedenken münden aber auch in weiteren unionsrechtlichen Bedenken, da die offensichtliche Diskriminierung der Beschwerdeführerin in der Besteuerung ihres Angebots auch eine unerlaubte Beihilfe darstellt:

5. VERSTOSS VON § 57 GSPG GEGEN DAS BEIHILFENVERBOT

Wie bereits unter Punkt 4 ausgeführt, unterliegt die Beschwerdeführerin der Glücksspielabgabe, während ihr bedeutendster Mitbewerber als Anbieter von Pokerspielen — die Casinos Austria AG — auf Basis von § 57 Abs 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit ist selbst, wenn die gleiche Tätigkeit ausgeübt wird. Diese Ungleichbehandlung stellt auch eine unionsrechtswidrige Beihilfe dar.

Gemäß Art 107 Abs 1 AEUV "sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. "

Die Nichtanwendung von § 57 Abs 6 GSpG auf die Beschwerdeführerin würde ihre unter diesen Befreiungstatbestand fallenden Mitbewerber begünstigen, weil diese Bestimmung für konzessionierte Anbieter von Pokerspielen, welche — wie die Beschwerdeführerin —

Pokerspiele ohne Bankhalter anbieten, eine Abgabefreiheit anordnet, während diese der Beschwerdeführerin nicht zustehen soll.

Es ist in Lehre und Rechtsprechung unumstritten, dass Abgabenerleichterungen und -befreiungen zugunsten bestimmter Unternehmen den Tatbestand einer Beihilfe iSv Art. 107 AEUV darstellen können (vgl etwa Gruber/Neumayr in Strabegger [Hrsg], Handbuch zum EU-Recht, 05/2010, Beihilferecht/1, S 9).

Die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 GSpG auf die Beschwerdeführerin entspricht also auch einer unionsrechtskonformen Interpretation.

Diese unionsrechtskonforme Interpretation des § 57 Abs 6 GSpG würde man sich aber ersparen, wenn man der in Punkt 3 dargelegten Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin folgt. Sollte das Bundesfinanzgericht weder die in Punkt 3 dargelegte Rechtsauffassung teilen, noch zur Auffassung gelangen, dass § 57 Abs 6 GSpG unionsrechtskonform interpretiert werden kann, so wird diese Bestimmung durch Art 107 Abs 1 AEUV verdrängt. Für den Fall, dass dies für das Bundesfinanzgericht nicht ausreichend klar ist, wird ein Vorabentscheidungsersuchen vor dem EuGH angeregt.“ Abschließend stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird beantragt die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

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 X vom 27.05.2019, GZ, wurde der Konkurs über das Vermögen der Bf. eröffnet.

Mit Schriftsatz vom 19.07.2019 zog die Masseverwalterin im Konkursverfahren über das Vermögen der Beschwerdeführerin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

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 Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entstanden ist (vgl. 658 der Beilagen 24. GP - Regierungsvorlage - Materialien, Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und § 60 Abs. 22 GSpG, zu Artikel 3, Änderung des Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6).

2) Rechtsgrundlagen

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

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

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

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

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

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, 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 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.

§ 60 Abs. 24 GSpG hatte 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, 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 Glücksspielabgabepflicht 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. 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) Auspielung

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.

6) 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.

7) 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 Bf. 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 Bf., 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 streitgegenständlichen Zeitraum 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).

8) 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).

9) Keine gleichheitswidrige Besteuerung

Wenn die Bf. vorbringt, sie sei schlechter gestellt als der Spielbankkonzessionär, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie durch 16% Glücksspielabgabe nicht schlechter gestellt ist, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Spielbankkonzession gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 GSpG nur einem Konzessionswerber erteilt darf, wenn die Kapitalgesellschaft über ein eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 22 Millionen Euro verfügt, diese Konzession auf 15 Jahre erteilt wird, die Obliegenheitspflichten gemäß § 25 Abs. 3 GSpG eingehalten werden, sowie dass der Spielbankkonzessionär gemäß § 59a GSpG den Antrag auf Konzessionserteilung mit 10.000 Euro und die Erteilung der Konzession mit 100.000 Euro verg Gebühren muss. Die Bf. hingegen ist von diesen – insbesondere finanziellen Anforderungen – nicht betroffen (siehe auch BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014). Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) wurde festgestellt, dass die Glücksspielabgaben mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden können, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof zu § 31a GSpG festgestellt, dass damit Doppelbelastungen nur „für die Konzessionäre“ verhindert werden sollen. „Diese sind nämlich bereits den Konzessions- und Spielbankabgaben unterworfen, deren teils beträchtliche Höhe das Verbot von zusätzlichen Landes- und Gemeindeabgaben gerechtfertigt erscheinen lässt. Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.“ (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325).

10) Ergebnis (vgl. BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012 und BFG 05.06.2019, RV/2100413/2013, RV/2100414/2013 und RV/2100687/2014).

- § 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 Unternehmervoraussetzung iSd § 2 GSpG, da sie die konkrete Spielmöglichkeit in ihren Räumlichkeiten anbot.

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

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

- Es gibt keine Konnexität zwischen § 57 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG idF vor VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua., da letztere Bestimmung lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vorsah und der Bezug zu § 2 GSpG das Vorliegen einer Ausspielung nicht in Frage stellte; im Gegenteil, die RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweist auf RV 368 BlgNR 20. GP zu § 2 GSpG, die definitiv festlegt,

dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. § 60 Abs. 24 GSpG hatte daher mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG nichts zu tun, sie höhlt den Steuertatbestand jedenfalls nicht iS einer Begünstigung für die Bf. wieder aus (vgl. UFS 18.12.2014, RV/7103332/2011).

- Die Bf. betreibt zwei Pokercasinos, in X und in Y, an beiden Standorten veranstaltete sie im streitgegenständlichen Zeitraum Kartenpokerspiele als Cashgame und in Turnierform, sowie „Surrender“, eine Black Jack-Variante, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten Ausspielungen erfüllte. Mit den Ausspielungen setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.
- Die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe wurde von der Bf. bekannt gegeben und vom Finanzamt anhand der von der Bf. vorgelegten Aufzeichnungen geprüft und für richtig befunden; die Höhe der Glücksspielabgabe wurde von der Bf. nicht bestritten.
- § 57 Abs. 6 GSpG ist keine Bestimmung, die konzessionierte Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe. Eine steuerliche Ungleichbehandlung kann auch nicht darin liegen, dass diese Glücksspielabgabe für konzessionierte Spielbanken als besondere Glücksspielabgabe Spielbankabgabe heißt und nicht konzessionierte Unternehmungen mit den Glücksspielen der allgemeinen Glücksspielabgabe unterliegen.

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, von einer Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des GSpG ist nicht auszugehen, weil 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.

Da die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, kann kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet werden. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist auch bei „reinen Inlandssachverhalten“ der Verstoß gegen Unionsrecht zu untersuchen, da dieser Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung“ auslöst. Die Untersuchung ergab, dass nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes keine Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben und daraus folgende Inländerdiskriminierung, die einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gerechtfertigt hätte, vorliegt. Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch **ein** starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 und s.a. BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014).

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 7. August 2019