

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr.ⁱⁿ Natalie Brennstainer, den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter MBA und Mag. Armin Üblagger in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch Friedrich & Simonutti OG Steuerberatungsgesellschaft, Glaneckerweg 11, 5400 Hallein, über die Beschwerde vom 6. Februar 2018 gegen

- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 01.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 02.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 04.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 05.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 06.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 07.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 08.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 09.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 10.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 11.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 12.2012
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 01.2013

- [illegible]

- [illegible]

- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 04.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 05.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 06.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 07.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 08.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 09.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 10.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 11.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 12.2016
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 01.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 02.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 03.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 04.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 05.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 06.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 07.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe 08.2017
- den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 3. Juli 2018 betreffend Glücksspielabgabe 03.2012

zu StNr. ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. März 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Hasenöhrl Sabine zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer beim Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) durchgeführten Nachschau im Jahr 2017 setzte die Abgabenbehörde die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO betreffend die Monate 1/2012 und 2/2012 sowie 4/2012 bis 8/2017 mit Bescheiden vom 9. Jänner 2018 fest.

Gegen diese Bescheide wurde mit Schreiben vom 6. Februar 2018 Beschwerde erhoben, im Wesentlichen mit der Begründung, dass Poker in Form von Texas Hold'em kein Glücksspiel wäre, zumal das Spielergebnis nicht ausschließlich oder überwiegend zufallsabhängig sei, die Festsetzung der Glücksspielabgaben gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen würde, da der Bf trotz mehrfacher Außenprüfung durch das Finanzamt ***1*** nie darauf hingewiesen worden sei, dass die von ihm veranstalteten Pokerspiele der Glücksspielabgabe unterliegen, die Besteuerung entsprechend der Auslegung des § 57 Abs. 1 GspG in einem Ausmaß erfolge, das ein sofortiges Ende der gewerblichen Tätigkeit nach sich ziehen würde, und durch die vorgenommene Besteuerung das Beschränkungsverbot der EU auf das Grundrecht auf Dienstleistungsfreiheit in unverhältnismäßiger Weise verletzt werden würde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. April 2018 wurde die Beschwerde betreffend die Festsetzung der Glücksspielabgabe hinsichtlich der Monate 1/2012 bis 8/2017 abgewiesen.

Dagegen brachte der Bf mit Schreiben vom 16. Mai 2018 einen Vorlageantrag ein. Im Wesentlichen wurde auf die Begründung der Beschwerde verwiesen. Aufgrund der stattgefundenen Betriebsprüfung im Jahr 2013 für die Jahre 2008-2011 und der Umsatzsteuernachschau für 2012 sei seitens der Finanzbehörde keine Feststellung getroffen worden, dass Einnahmen ab 2011 solche gem. § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG 1994 wären. Auch bei der Nachschau 2016 iZm der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht sei dahingehend keine Äußerung getroffen worden. Erst bei der Anfragebeantwortung am 6. November 2017 sei eine derartige Feststellung getroffen worden. Daher sei der Grundsatz von Treu und Glauben sehr wohl relevant. Der Bf betreibe kein Glücksspiel, was ausführlich mit Abhandlungen und Statistiken bereits in der Bescheidbeschwerde untermauert worden sei. Auch handle es sich um eine eklatante

Ungleichbehandlung durch die hohe Abgabenbelastung; des Weiteren wurde auf das VwGH Erkenntnis vom 21. März 2018, Ra 2017/13/0076 verwiesen.

Die Abgabenbehörde setzte die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO betreffend 3/2012 mit Bescheid vom 3. Juli 2018 (erstmalig) fest.

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 25. Juli 2018 wurde die Beschwerde vorentscheidung betreffend Glücksspielabgabe 3/2012 aufgehoben.

Mit Beschwerde vorentscheidung ebenfalls vom 25. Juli 2018 wurde die Beschwerde betreffend Glücksspielabgabe 3/2012 ebenfalls abgewiesen.

Dagegen brachte der Bf mit Schreiben vom 17. August 2018 einen Vorlageantrag mit Verweis auf die Begründung des Vorlageantrages vom 16. Mai 2018 ein.

Die Abgabenbehörde legte den Akt am 22. August 2018 dem Bundesfinanzgericht vor. Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 14. Juli 2020 wurde der Akt der GA 7015 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der nunmehr zuständigen GA 7001 zugeteilt.

Am 28. März 2023 fand die beantragte mündliche Senatsverhandlung statt. In der Verhandlung erläuterte der Bf sein Vorbringen wie in den bereits vorliegenden Schriftsätzen. Er wies noch einmal ausdrücklich darauf hin, dass er in Gutem Glauben gehandelt habe, dass er steuerlich alles richtig mache. Er sei immer steuerlich vertreten gewesen und man habe davon ausgehen können, dass er nicht wider besseres Wissens unter diesen Umständen weiter gemacht hätte. Er sei mehrmals vom Finanzamt ***1***, von seinem Wohnsitzfinanzamt geprüft, und seine Umsätze der Umsatzsteuer unterworfen worden. Im Jahr 2017 habe er von eben diesem Finanzamt eine schriftliche Auskunft erhalten, dass durch seine Tätigkeit als Veranstalter von Pokerspielen alle Tatbestandsmerkmale iSd § 2 GspG erfüllt und Umsätze daraus gemäß § 6 Abs 1 z 9 lit d sublit aa UStG 1994 von der Umsatzsteuer (unecht) befreit sind. Weitere Vorbringen sind keine erstattet worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Unternehmen:

Der Bf verfügt über eine vom Magistrat der Stadt Salzburg ausgestellte Gewerbeberechtigung. Das Gewerbe lautet:

„Halten von erlaubten Kartenspielen (Romme, Schnapsen, Tarock, Bridge, Solitär udgl.) und von erlaubten Brettspielen (Schach, Dame, Mühle, Domino udgl.), bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, mit Ausnahme dem Glückspielgesetz und den landesrechtlichen Bestimmungen unterliegenden Spiele.“

Der Bf organisierte und veranstaltete im streitgegenständlichen Zeitraum Jänner 2012 bis August 2017 Ausspielungen in Form von Pokerspielen (Texas Hold'em) an diversen Spielstätten (Hotels, Diskotheken und Gaststätten).

Der Bf verfügte über kein eigenes Lokal. Die (Poker-)Spiele fanden an unterschiedlichen Standorten statt (On Tour Veranstaltungen). Die Gastgeber (Wirte) verlangten keine Provision. Der Bf trat als Veranstalter auf. Er organisierte die Spiele, indem von ihm an den Spielerkreis des jeweiligen Standortes eine SMS versendet wurde. Bei zumindest 5 Spieler-Anmeldungen wurde der Abend gestartet.

Aus den vorliegenden Aufzeichnungen zur Einnahmen- /Ausgabenrechnung des Bf ist ersichtlich wann, und wo die jeweiligen Veranstaltungen stattgefunden haben. Aus den Aufzeichnungen geht auch die Höhe der jeweiligen monatlichen Tischeinnahmen wie folgt hervor:

Monat	Jahr	Monatssumme Tischgeld
Jänner	2012	2.926,75
Februar	2012	3.455,75
März	2012	4.090,50
April	2012	4.514,75
Mai	2012	3.511,00
Juni	2012	2.457,00

Monat	Jahr	Monatssumme Tischgeld
Jänner	2013	1.314,75
Februar	2013	2.181,75
März	2013	2.122,00
April	2013	1.890,50
Mai	2013	2.716,00
Juni	2013	2.629,75

Juli	2012	2.892,75
August	2012	3.681,75
September	2012	3.012,25
Oktober	2012	2.886,25
November	2012	2.679,25
Dezember	2012	2.784,00

Juli	2013	1.599,25
August	2013	1.632,50
September	2013	2.489,75
Oktober	2013	2.120,50
November	2013	1.293,00
Dezember	2013	1.071,75

Monat	Jahr	Monatssumme Tischgeld
Jänner	2014	1.643,50
Februar	2014	1.420,75
März	2014	2.252,50
April	2014	1.465,75
Mai	2014	1.047,75
Juni	2014	1.016,50
Juli	2014	1.101,25
August	2014	1.762,75
September	2014	1.618,00
Oktober	2014	1.947,25
November	2014	2.288,75
Dezember	2014	3.555,25

Monat	Jahr	Monatssumme Tischgeld
Jänner	2015	2.675,75
Februar	2015	3.157,50
März	2015	3.513,00
April	2015	2.412,00
Mai	2015	2.980,00
Juni	2015	2.491,50
Juli	2015	2.603,50
August	2015	2.624,00
September	2015	2.362,50
Oktober	2015	2.651,50
November	2015	1.931,50
Dezember	2015	4.073,50

Monat	Jahr	Monatssumme Tischgeld
Jänner	2016	4.424,00
Februar	2016	5.426,75
März	2016	6.290,50
April	2016	3.496,00
Mai	2016	2.868,50
Juni	2016	4.238,00
Juli	2016	3.712,50
August	2016	5.130,50
September	2016	3.417,00
Oktober	2016	2.358,00
November	2016	3.965,50
Dezember	2016	3.446,50

Monat	Jahr	Monatssumme Tischgeld
Jänner	2017	4.144,00
Februar	2017	4.232,00
März	2017	5.413,50
April	2017	2.796,50
Mai	2017	2.174,00
Juni	2017	3.146,50
Juli	2017	2.884,00
August	2017	4.321,50

Pokerspiele

Im streitgegenständlichen Zeitraum fanden nahezu ausschließlich „Cash Games“ mit Spielvariante No Limit Texas Hold'em unter den folgenden Bedingungen statt:

Blinds 50c/50c

Erstes Buy-in € 20,00 bis € 200,00, danach Einstieg mit € 10,00 möglich.

Der Bf vereinnahmte bei den Cash Games sogenannte „Tischgelder“ (Rake) für die an die Spieler erbrachten Dienstleistungen (Organisation, Tische, Dauer, etc).

Über die Einsätze der Spieler führte der Bf keine Aufzeichnungen.

Bei Pokerspielen in Form von Cash Games bildet die Summe der von den Spielern in einem Spiel insgesamt gesetzten Einsätze den sog. „Pot“. Das Tischgeld (Rake) an den Bf wurde aus dem jeweiligen Pot pro Spielrunde genommen. Dazu wurden täglich Aufzeichnungen geführt. Diese fanden in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung ihren Niederschlag.

Die Höhe des Tischgeldes (Rake) variierte und war abhängig von der Höhe des Pots. Das Tischgeld (Rake) betrug im streitgegenständlichen Zeitraum durchschnittlich 5-7% des Pots.

Spielablauf

Nach den allgemein gültigen Spielregeln läuft ein Spiel der Variante Texas Hold'em im Wesentlichen folgendermaßen ab:

Der Spieler links neben dem Spieler mit dem Dealerbutton setzt den Small Blind, der Spieler links vom Small-Blind-setzenden Spieler den Big Blind. Dann erhalten alle Spieler vom Spieler mit dem Dealerbutton 2 Karten, die nur der jeweilige Spieler selbst einsehen darf. Spieler, die mit den erhaltenen Karten nicht spielen möchten, da sie diese für zu schwach einschätzen, steigen freiwillig aus (folden). Nachdem die Spieler mit diesen zwei Karten ihre Einsätze getätigt haben, werden 3 Karten offen in die Mitte gelegt (der Flop). Jeder Spieler, der noch am Spiel teilnimmt, kann nun wieder seine Einsätze machen oder aussteigen und erst danach wird die vierte Karte offengelegt (der Turn). Die Spieler können hier bei Bedarf ihren Einsatz bringen, bevor dann die fünfte Karte (der River) offen hingelegt wird. Jetzt können zum letzten Mal Einsätze getätigt werden. Derjenige mit der besten Kombination aus den vorhandenen 7 Karten gewinnt.

Wenn vorher schon nur noch ein Spieler übrig ist, weil alle anderen ihre Karten gefoldet haben, geht der Pot an diesen Spieler.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass nahezu ausschließlich „Cash Games“ gespielt wurden, beruht einerseits auf der Niederschrift vom 21.9.2017 und der vorliegenden Spielordnung. Bei dem Einwand vom 22.12.2017, es handle sich jedoch um turnierförmige Ausspielungen, ist – wie bereits in der Niederschrift vom 9.1.2018 ausgeführt – auf die Aussage des VwGH zur Unterscheidung von „Turnierform“ und „Cash Games“ vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 zu verweisen. Weder der Niederschrift vom 21.9.2017 noch der Spielordnung ist zu entnehmen, dass es sich bei den Veranstaltungen um Turniere handelt. In den vom Bf angebotenen Cash Games kann ein Spieler jederzeit in das Spiel eintreten oder aus dem Spiel mit einem Gewinn oder Verlust aussteigen. Ob die Spieler dies tatsächlich tun, ist irrelevant.

Darüber hinaus entspricht es nach stRsp des VwGH der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt (VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Die jeweilige Monatssumme der Tischgelder wurde dem Bf bereits im Zuge der Niederschrift vom 9.1.2018 und in der mündlichen Verhandlung vom 28.3.2023 vorgelegt. Diesbezüglich wurden keine Einwendungen getätigt.

Die Feststellung der durchschnittlichen Höhe des Rakes zwischen 5 und 7% beruht einerseits auf den Angaben des Bf, der im Zuge einer Nachschau iZm der Führung einer Registrierkasse bei der persönlichen Vorsprache am 13.12.2016 die Aussage getroffen hat, der Rake schwanke zwischen 6-7%, und andererseits auf der Berechnung eines durchschnittlichen Rakes der Abgabenbehörde im Zuge der Nachschau.

Diese hat einen durchschnittlichen Rake iHv 5,31% anhand eines Rake-Tables bei variierender Höhe des Pots berechnet:

Collection	Pothöhe	Prozent des Pots	Durchschnitt
1	20	5,00%	2,89% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 20€ des Pots
2	30	6,67%	4,12% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 30€ des Pots
3	40	7,50%	4,84% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 40€ des Pots
4	50	8,00%	5,32% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 50€ des Pots
5	60	8,33%	5,66% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 60€ des Pots
5	70	7,14%	5,95% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 70€ des Pots
6	80	7,50%	6,18% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 80€ des Pots
7	90	7,78%	6,36% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 90€ des Pots
8	100	8,00%	6,51% bei gleichmäßiger Verteilung von 0 - 100€ des Pots
			5,31 Durchschnitt der Werte 20€ – 100€

Die Feststellung des Ablaufs eines Pokerspiels der Variante Texas Hold'em und die allgemein gültigen Spielregeln beruhen auf den auf der Homepage verfügbaren allgemeinen Informationen zu Poker (www.poker-spiel.info).

Daraus ergibt sich auch die Feststellung, dass sich der Pot aus den Einsätzen der Spieler pro Spielrunde zusammensetzt.

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den aktenkundigen Erhebungen der belangten Behörde und des Verwaltungsgerichts, sowie den vorgelegten Unterlagen und Ausführungen des Bf.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Treu und Glauben

Der Bf wendet sich zunächst gegen die Festsetzungen, da er bereits mehrmals geprüft worden sei. Er sei daher von der Rechtmäßigkeit seiner unternehmerischen Vorgehensweise ausgegangen.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Nach ständiger Judikatur (zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Ein Widerspruch dieser beiden Grundsätze besteht allerdings nicht. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit nämlich lediglich interpretations- und ermessensleitende Funktion.

Der Grundsatz von Treu und Glauben hat seine Grenze dort, wo die gesetzlichen oder auf der Stufe des Gesetzes stehenden sonstigen Bestimmungen ein besonderes Verhalten, sei es der Behörde oder der Partei, fordern (VwGH 5.11.1981, 2814/80).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (zB VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104).

Der Bf rügt, dass bei der bei ihm durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2013 keinerlei Beanstandungen betreffend das Nichtabführen einer Glücksspielabgabe getroffen wurden.

Unrichtige Auskünfte im Einzelfall können Treu und Glauben verletzen und eine Unbilligkeit nach Lage des Falles und die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben (VwGH 27.1.1983, 81/15/0120). Dabei übersieht der Bf jedoch, dass das für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer zuständige Finanzamt ***1*** keine Auskunft über eine etwaige Glücksspielabgabe iZm dem Glücksspiel getroffen hat. Eine allfällige Unterlassung von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Darüber hinaus war der Bf durchgehend steuerlich vertreten.

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt, soweit überhaupt ein Vollzugsspielraum vorliegt (vgl. VwGH 5.4.2001, 98/15/0158), nur bei einer von der zuständigen Abgabenbehörde erteilten Auskunft, falls sich diese nachträglich als unrichtig herausstellt, Bedeutung zu (VwGH 16.9.2003, 99/14/0228).

Ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gekommen ist, und dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (VwGH 26.7.2000, 97/14/0040).

Von einem eindeutigen und unzweifelhaften Ausdruck kann aber im konkreten Fall nicht gesprochen werden, fiel doch die Glücksspielabgabe nicht in die Zuständigkeit des Finanzamtes ***1*** und wurde auch diesbezüglich gar keine Aussage getroffen. Die vom Bf beanstandete Prüfung hat (lediglich) über die Umsatzsteuer abgesprochen.

Die (damalige) sachliche Zuständigkeit lag beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.

Das Bundesfinanzgericht kann demzufolge keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben erkennen.

2. Gesetzliche Grundlagen zum Glücksspiel

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG idGF ist Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Nach § 1 Abs. 2 GSpG sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG 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).

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 2 erster Satz GSpG, wer selbständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Nach § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld im Fall des § 57 GSpG grundsätzlich ("bei allen anderen Ausspielungen") mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG sind gem. § 59 Abs. 2 GSpG - bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses (= Konzession) - ua der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Nach § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für einen 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. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

Nach der Ausnahmebestimmung unter § 60 Abs. 24 GSpG (Übergangsregelung) stand § 2 GSpG idF der GSpG-Novelle 2008 (BGBl. I 54/2010) dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel bis zum 31.12.2012 dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits aufgrund der Rechtslage zum 1.1.2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15.3.2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.

Im konkreten Fall ist das Glücksspielgesetz BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 (Streitzeitraum Jänner 2012 bis Juli 2013), in der Fassung BGBl. I Nr. 167/2013 (Streitzeitraum August 2013 bis Februar 2014), sowie in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014 (Streitzeitraum März 2014 bis August 2017), anzuwenden.

3. Poker als Glücksspiel

Gemäß § 1 Abs 2 GSpG idF BGBl. I Nr. 112/2012 ist das Wort „Poker“ ausdrücklich im Gesetz angeführt.

Im Geltungszeitraum 3.8.2013 bis 28.2.2014 zufolge des VfGH Erkenntnisses vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 ua, wurde das Wort „Poker“ nicht mehr unter der Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG (ausdrücklich) als Glücksspiel angeführt (GSpG idF BGBl. I Nr. 167/2013).

Im Zuge der Glücksspiel-Novelle BGBl. I Nr. 13/2014 wurde das Wort „Poker“ wiederum ab 1.3.2014 in § 1 Abs. 2 GSpG (seither unverändert) verankert.

Das bedeutet, dass nach der im streitgegenständlichen Abgabenzeitraum Jänner 2011 bis Juli 2013 und März 2014 bis August 2017 geltenden gesetzlichen Regelung das Pokerspiel legaldefiniertes Glücksspiel war.

Hinzu kommt, dass es sich im Hinblick auf die gesetzliche Formulierung „insbesondere“ in § 1 Abs. 2 GSpG eindeutig erkenntlich um eine bloß demonstrative (beispielsweise) Aufzählung einiger gängiger Glücksspielarten handelt (vgl. zB VfGH 30.6.2012, G 51/11).

Mit der Glücksspiel-Novelle 2008 hat der Gesetzgeber das Pokerspiel dem Glücksspiel zugeordnet und es wurde diese Frage abschließend durch das Gesetz gelöst, sodass es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf. Demzufolge ist für diese Zeiträume eine Glücksspielabgabe jedenfalls zu erheben. (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041)

Hinsichtlich der Zeiträume August 2013 bis Februar 2014 ist Folgendes auszuführen:

Die Glücksspiel-Novelle 2008 (BGBl. I Nr. 54/2010) sollte das bestehende Glücksspielrecht in seiner kohärenten Wirkung auf die unterschiedlichen Angebotsformen verstärken und gleichzeitig die Wettbewerbsnachteile des konzessionierten Glücksspiels beseitigen. So sah das Gesetz etwa eine eindeutige Definition für Glücksspiele vor, um Missverständnisse in Zusammenhang mit der Qualifikation von Poker und anderen Glücksspielen als Glücksspiele zu vermeiden.

Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I Nr. 54/2010 sollte 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 unterliegende Glücksspiele handelt. Insofern wird ua der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH vom 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 (RV 658 BlgNr, 24. GP 8).

Zwar hat der VfGH mit Erkenntnis vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 das Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG aufgehoben, er sprach allerdings auch aus, dass diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Er hat dahingehend entschieden, dass *„keine Unsachlichkeit der Einordnung von Poker als Glücksspiel“* vorliegt, jedoch eine *„Unsachlichkeit der Neuregelung über die Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige“* (siehe dortigen Leitsatz). Dementsprechend entschied der VwGH mit Beschluss vom 18.10.2016, Ro 2014/16/0041, dass die durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffene Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker klar und eindeutig ist.

Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. für den Zeitraum vom 2.8.2013 bis 28.2.2014 hat somit nicht die Auswirkung, dass keine Glücksspielabgaben zu erheben sind.

Mit Beschluss VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 (BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014) wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend Glücksspielabgaben für Kartenpokerspiel zurück und entschied, dass auch in diesem Zeitraum, in dem das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben gewesen war, Glücksspielabgaben anfallen, weil bereits vor Aufnahme des Wortes „Poker“ in die demonstrative Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG Poker als Glücksspiel qualifiziert wurde:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, Ro 2015/16/0024, ausgeführt hat, nahm der Gesetzgeber mit der GSpG-Novelle 2008 eine beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen im § 1 Abs. 2 GSpG vor und nannte dabei ausdrücklich auch Poker. Damit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass es für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sei, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung komme - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handle. Überdies solle durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 5). Der Verfassungsgerichtshof hegte dagegen insofern keine Bedenken, als er es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen sieht, wenn dieser das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Die Aufhebung des Wortes "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I Nr. 54/2010 erfolgte vielmehr wegen der sich in Zusammenhalt mit den Konzessionsregelungen (§ 22 GSpG) ergebenden Auswirkung des Gesetzes auf den Betrieb von gewerblichen Poker-Casinos.

Sofern der Gesetzgeber selbst ein Spiel als Glücksspiel qualifiziert, obliegt die Prüfung der Sachlichkeit einer solchen Regelung dem Verfassungsgerichtshof; ob ein in § 1 Abs. 2 GSpG nicht genanntes Spiel als Glücksspiel zu beurteilen ist, obliegt den Verwaltungsbehörden unter

der nachprüfenden Kontrolle der Verwaltungsgerichte sowie des Verwaltungsgerichtshofes. Diesbezüglich liegt auch Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, anhand derer die Zuordnung zu treffen ist (vgl. jüngst VwGH 11.7.2018, Ro 2018/17/0001). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt sich daher in diesem Zusammenhang nicht."

Angesichts der höchstgerichtlichen Judikatur steht für den Zeitraum August 2013 bis Februar 2014 einer Qualifizierung von Poker als Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes nichts entgegen.

Darüber hinaus wird auf die ausführliche Begründung der Niederschrift der belangten Behörde vom 9.1.2018 verwiesen.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass sohin die bisherige höchstgerichtliche Judikatur nicht bloß „in die Richtung weist“, dass die Glücksspieleigenschaft von Poker zu bejahen sei. Vielmehr haben nach oben dargelegter Rechtsprechung sowohl der VwGH als auch der VfGH über das Kartenspiel Poker, insbesondere auch in der Variante Texas Hold'em, bereits hinreichend abgesprochen und dieses eindeutig als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG qualifiziert.

Nach abschließender Beurteilung durch beide Höchstgerichte handelt es sich auch bei der Variante Texas Hold'em um ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis, wenn nicht ausschließlich so doch zumindest überwiegend bzw. vorwiegend vom Zufall abhängt, und damit um ein Glücksspiel, das den Bestimmungen des Glücksspielgesetzes unterliegt.

Aus diesem Grund erübrigt sich nach dem Dafürhalten des Gerichts die von dem Bf begehrte nochmalige Überprüfung der hier konkret gespielten Pokervariante.

4. Veranstalter

Nach den Feststellungen bot der Bf in den von ihm besuchten Lokalitäten als Veranstalter interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Damit liegen auch Ausspielungen im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG vor, welche Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Form eines Geldeinsatzes erbringen, sowie bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) in Aussicht gestellt wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt als Veranstalter derjenige in Betracht, der das Spiel auf seine Rechnung und Gefahr ermöglicht, also das Risiko des Gewinns und Verlusts in seiner Vermögenssphäre trägt (vgl. etwa VwGH 13.2.2020, Ra 2019/17/0116, mwN).

Der Bf ist Veranstalter iSd Glücksspielgesetzes. Dies wird auch von ihm nicht bestritten.

5. Übergangsregelung § 60 Abs. 24 GSpG

In der Beschwerde wird auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG verwiesen. Wie bereits in der Niederschrift vom 9.1.2018 ausführlich dargelegt, sagt die Übergangsbestimmung keinesfalls aus, dass auf solche Betriebe weiterhin die Rechtslage vor BGBl 54/2010 anzuwenden ist.

§ 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl I Nr 54/2010 lautete:

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

§ 60 Abs 24 GSpG idF BGBl I Nr 73/2010 lautete:

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

§ 60 Abs 24 GSpG idF BGBl I Nr 69/2012 (Aufhebung durch VfGH vom 30.6.2012, G 51/11) lautete:

„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.“

Den Erläuterungen kann entnommen werden, dass hier eine Klarstellung erfolgen soll für die Frage des Vorliegens eines verbotenen Glücksspielles 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 (RV 658 BlgNR XXIV, 5).

§ 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.

Die Übergangsbestimmung sagt keinesfalls aus, dass überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“).

Der Verfassungsgerichtshof hat darüber hinaus in seiner Entscheidung vom 30.6.2012, G 51/11 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.

Es gibt somit keine Konnexität zwischen § 57 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG idF vom 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 (vgl. BFG vom 05.03.2015, RV/2100581/2012).

6. Höhe der Abgabe und Bemessungsgrundlage

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Rechtlich ist Poker ein Glücksvertrag (§§ 1267, 1269 ABGB), da bei jedem einzelnen Spiel die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird. Nach § 1272 ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Dies zeigt der Ablauf eines Spiels, hängt doch die Entscheidung über jedes einzelne Pokerspiel ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall (siehe VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201, betr. der Varianten „7 Card Stud Poker“, „Texas Hold'em“ und „5 Card Draw“) ab. Damit ist jedes Spiel für sich gesehen ein eigenständig ausgespieltes gesondertes Glücksspiel.

Gemäß § 57 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Der Einsatz wird nach den Texas Hold'em Regeln durch die Blinds vorgegeben. Die Spieler können nach dem Setzen der Blinds aus dem Spiel aussteigen, gleich hohe Einsätze setzen oder ihre Einsätze erhöhen.

Der aus den allgemein gültigen Spielregeln sich ergebende Ablauf lässt schlüssig und mit aller Deutlichkeit erkennen, dass von jedem Spieler pro Setzrunde eines Spiels eine vermögenswerte Leistung (= Einsatz) in Zusammenhang mit der Teilnahme am Pokerspiel zu erbringen ist, die am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben wird. Selbst wenn Teilnehmer schon nach dem Erhalt der Startkarten die Möglichkeit haben, das Spiel zu beenden ohne Einsätze getätigt zu haben, gibt es Teilnehmer, die einen Einsatz geleistet haben.

Den Pot bildet daher die Summe der von den Spielern in einem Spiel insgesamt gesetzten Einsätze.

Unter Auslegung der dem Wort „Einsatz“ zukommenden eigentümlichen Bedeutung und der klaren Absicht des Gesetzgebers (siehe ErlRV 658 BlgNr 24 GP, zu §§ 57 bis 59 GSpG),

Ausspielungen von Poker als Glücksspiel der Glücksspielabgabe zu unterziehen, ist beim Pokerspiel dem Wort „Einsatz“ iSd § 57 Abs. 1 GSpG der Begriffsinhalt beizumessen, dass unter der Besteuerungsgrundlage für die Glücksspielabgabe jener „Einsatz“ zu verstehen ist, der vom einzelnen Spieler pro Setzrunde im Zusammenhang mit seiner Teilnahme am jeweils ausgespielten Pokerspiel zu erbringen ist.

Gegenstand der Besteuerung ist die einzelne Ausspielung, also jede einzelne Pokerrunde. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass bei Pokerspielen in der vorliegenden Form die eingesetzten Geldbeträge lediglich im Kreis laufen würden, lässt doch eine solche Annahme die Möglichkeit einer ungleichmäßigen Verteilung des Spielerglücks und gelegentlicher Spielerwechsel völlig außer Acht. Im Übrigen ist es für die Abgabenbemessung nicht von Bedeutung, ob der Gewinner einer Pokerrunde sich mit einer einzigen Spielteilnahme begnügt oder seinen Gewinn als Einsatz für die Teilnahme an weiteren Pokerrunden verwendet. Es ist daher nicht ersichtlich, dass es bei der Besteuerung der Summe der Pots aller Spielrunden zu einer verfassungswidrigen „Zigfachbesteuerung der im Pokerspiel gesetzten Geldbeträge der Spieler“ kommen würde (vgl. dazu VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, [mWH auf VfGH 19.2.2015, E 293/2015], wonach bei Pokerspielen in der von der revisionswerbenden Partei angebotenen Form eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt wurde).

Der Bf hat über die Einsätze pro Spielrunde keine Aufzeichnungen geführt.

Gemäß § 184 BAO hat, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0003, mwN).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am

geeignetsten erscheint (vgl. die bei *Ritz*, BAO⁷, Tz 3 und 12 zu § 184 zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Da der Bf über die Höhe der Einsätze der einzelnen Spiele keine Aufzeichnungen vorlegen konnte, ist die belangte Behörde zu Recht hier mit einer Schätzung vorgegangen. Die von den Spielern pro Spiel für jede Setzrunde zu erbringenden Einsätze bilden in Summe den Pot, den der jeweilige Spielgewinner nach Abzug des Tischgeldes erhält. Der Pot stellt einen tauglichen und sachgerechten Ausgangspunkt für die im Wege der Schätzung erfolgte Ermittlung der in § 57 Abs. 1 GSpG normierten Besteuerungsgrundlage „vom Einsatz“ dar. Dieser Auslegung steht nicht entgegen, wenn die Gelder aus dem Pot zurückfließen und sozusagen unter den Spielern hin- und hergehen würden, weil nicht die konkreten, in Umlauf befindlichen Geldscheine zu betrachten sind, sondern der betragsmäßige „Einsatz“ pro Spielrunde (vgl. BFG 18.12.2018, RV/5100585/2011 mwH).

Bei den Pokerspielen wurde vom Bf ein Tischgeld (Rake) aus dem jeweiligen Pot einbehalten. Dazu wurden täglich Aufzeichnungen geführt. Diese fanden in der Einnahmen- /Ausgabenrechnung ihren Niederschlag.

Die Abgabenbehörde hat anhand dieser Aufzeichnungen mit Hilfe des Rakes den „Einsatz“ geschätzt.

Dafür hat sie mit Hilfe eines sogenannten „Rake-Tables“ einen durchschnittlichen Rake in Höhe von 5,31% errechnet (siehe Beweiswürdigung).

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde, mit Hilfe einer Tabelle, die ein Tischgeld je nach Höhe des Pots festlegt, sog. „Rake-Table“, einen Mittelwert zu ermitteln, in welchem Verhältnis das Tischgeld zum Pot stand, kann nicht beanstandet werden (vgl. dazu auch VwGH 8.7.2020, Ra 2018/17/0002).

Die Erhöhung des Rakes durch die Abgabenbehörde von 5,31 % auf 6% bei der Hochrechnung auf 100% für die Schätzung des Pots (= Summe der Einsätze) begünstigt darüber hinaus den Bf, würde doch der Ansatz eines niedrigeren Prozentsatzes eine höhere Bemessungsgrundlage ergeben.

Weiters geht der Bf selber in der Niederschrift vom 14.12.2016 von einer Höhe des Rakes zwischen 6-7% aus und entspricht diese Aussage somit annähernd dem Ergebnis der Abgabenbehörde.

Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, entspricht der stRsp des VwGH. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. *Ritz* BAO⁷, § 184 mwN).

Die Schätzung des Rakes in Höhe von 6% von der Abgabenbehörde kann daher vom BFG nicht beanstandet werden.

Somit kann aufgrund des Rakes die Höhe der Einsätze errechnet werden. Die vereinnahmten Tischeinnahmen stellen einen sachlich begründeten Ausgangspunkt dar, um im Rahmen der Schätzung nach § 184 BAO von diesem auf den Pot (von ca. 6 % auf 100 %) hochzurechnen. Unter Auslegung des der Wortfolge „vom Einsatz“ iSd § 57 Abs. 1 GSpG beizumessenden Begriffsinhaltes stellt daher die ausgehend vom Rake unter Hochrechnung auf den Pot durchgeführte Ermittlung eine nach Ansicht des Gerichts durchaus sachlich geeignete und zielführende Methode dar, um die Schätzung der Besteuerungsgrundlage „vom Einsatz“ im Sinne des § 184 BAO auf eine weitestgehend gesicherte Ausgangsposition zu stützen.

Der vom Bf bekanntgegebene Rake wurde demzufolge zu Recht von der Abgabenbehörde mit 6% auf 100% hochgerechnet und entspricht der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe.

7. Unionsrechtswidrigkeit /Verfassungswidrigkeit

Vereinbarkeit des österr. Glücksspielmonopols mit dem Unionsrecht / Inländerdiskriminierung

Eine allfällige Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols muss vom nationalen Gericht beurteilt werden. (Beschluss des EuGH 6.9.2018, C-79/17 Rs Gmalieva).

Bei dem Bf handelt es sich um einen österreichischen Unternehmer, der sein Unternehmen im Inland betreibt. Zudem handelte es sich bei den von dem Bf im streitgegenständlichen Zeitraum angebotenen Ausspielungen um solche, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgte. Im vorliegenden Beschwerdefall ist somit kein grenzüberschreitender Sachverhalt gegeben, der die Anwendung des Unionsrechts begründen würde (vgl dazu VwGH 27.2.2013, 2012/17/0509, mwN).

Ungeachtet dessen würde sich allerdings bei Bejahung der von dem Bf behaupteten Unionsrechtswidrigkeit der Regelungen des GSpG die Frage einer verfassungswidrigen Inländerdiskriminierung stellen. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob diese Regelungen tatsächlich (objektiv) gegen die Dienstleistungsfreiheit verstoßen (vgl OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m; VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua, VfSlg 20.101/2016).

In jüngerer Vergangenheit hatten sich der VwGH, der VfGH sowie der OGH bereits mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols in seiner derzeitigen Ausgestaltung auseinanderzusetzen (vgl dazu *Allram in Bergmann/Pinetz* [Hrsg], *GebG*² §§ 57-59 GSpG Rz 143 ff mwN):

Der VwGH bestätigte in seinem Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, im Ergebnis die Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols. Konkret gelangte der VwGH zu dem Ergebnis, dass *„durch die im GSpG vorgesehenen Bestimmungen eines - sich in der Realität des Glücksspielmarktes nicht auswirkenden - Glücksspielmonopols des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken sowie eines (reinen) Bewilligungssystems unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Bewilligungen betreffend Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten sowie der Bestimmungen zur Hintanhaltung von illegalem Glücksspiel (§ 52f GSpG), die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt werden.“* Im Hinblick auf die aus dem Glücksspiel lukrierten Staatseinnahmen hielt der VwGH fest, dass nach der Judikatur des EuGH das Ziel, die Einnahmen der Staatskasse zu maximieren, für sich allein eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nicht rechtfertigen könne (vgl. Urteil vom 15.9.2011, C-347/09, *Jochen Dickinger* und *Franz Ömer*, Rn. 55), wohl aber die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern. Es mache die Regelungen des GSpG somit nicht unionsrechtswidrig, dass - bei Verfolgung gerechtfertigter Ziele im Sinne von zwingenden Gründen des Allgemeininteresses - im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt würden. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass sowohl die Maßnahmen des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung und der Kriminalitätsbekämpfung sowie die Aufsicht über die Glücksspielkonzessionäre und Bewilligungsinhaber und auch die medizinischen Behandlungskosten von Spielsüchtigen sowie Fürsorgeunterstützungen für Spielsüchtige und deren Familien hohe finanzielle Kosten verursachten. Auch unter diesen Gesichtspunkten sei es nicht zu beanstanden, wenn neben der Verfolgung von legitimen Zielen zur Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit auch entsprechende Einnahmen aus Abgaben im Zusammenhang mit Glücksspiel durch den Staat lukriert würden (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022).

Auch der VfGH setzte sich mit der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols auseinander und bestätigte dabei im Ergebnis die Unionsrechtskonformität (VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua).

Der VfGH konnte nach ausführlicher Darlegung der Vorgaben der Rsp des EuGH weder erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des GSpG an sich, noch dass diese aufgrund ihrer tatsächlichen Auswirkungen dem Unionsrecht widersprechen. Dabei trat der VfGH ausdrücklich der Argumentation des OGH entgegen, wonach sich die Unionsrechtswidrigkeit aus der Nichteinhaltung eines maßvollen Werbemaßstabs iSd Rsp des EuGH ergebe, da der OGH isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtet habe, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der

Rechtsprechung des EuGH vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die obige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022) gestützt.

In seiner nunmehr stRsp betont der VwGH (vgl zB VwGH 24.4.2019, Ra 2017/17/0962; *Allram in Bergmann/Pinetz* [Hrsg], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 148 mwN), dass die Anforderungen an eine Prüfung der Unionsrechtskonformität im Zusammenhang mit einer Monopolregelung im Glücksspielsektor durch die nationalen Gerichte aufgrund der hierzu ergangenen Rsp des EuGH geklärt sind und der VwGH diesen Anforderungen im Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, durch die Durchführung der nach der Rechtsprechung des EuGH erforderlichen Gesamtwürdigung nachgekommen sei. Der VwGH hat an dieser Gesamtwürdigung mit Erkenntnis vom 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049, mit näherer Begründung festgehalten. An der vom VwGH festgestellten Unionsrechtskonformität ändere auch das Vorliegen einer teilweise expansionistischen Geschäftspolitik nichts. Wie der VwGH hierzu darlegt *„kann sich das GSpG selbst bei Hinweisen auf das Vorliegen einer expansionistischen Geschäftspolitik der Konzessionäre - etwa durch das Glücksspiel verharmlosende Werbung - nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH im Rahmen der Gesamtwürdigung als mit dem Unionsrecht in Einklang stehend erweisen, wenn etwa mit dieser Geschäftspolitik eine Umlenkung von Spielern vom illegalen zum legalen Glücksspiel sichergestellt werden soll“* (vgl VwGH 24.4.2019, Ra 2017/17/0962, mwN).

Da eine Unionsrechtswidrigkeit der einschlägigen glücksspielrechtlichen Bestimmungen vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen ist, fehlt es schon an einem wesentlichen Kriterium für einen Sachverhalt, der als sogenannte Inländerdiskriminierung am Gleichheitsgrundsatz zu prüfen wäre. Ein Verstoß gegen das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG wegen Inländerdiskriminierung scheidet somit aus (VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua, VfSlg 20.101/2016).

Ebenso liegt vor diesem Hintergrund eine Verletzung des Rechtes der unternehmerischen Freiheit nach Art 16 GRC - in Ermangelung einer Beschränkung der Grundfreiheiten durch die betreffenden Regelungen des GSpG – nicht vor, da die GRC gem Art 51 Abs 1 *leg cit* *„für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union [gilt]“* (vgl dazu *Holoubek/Oswald in Holoubek/Lienbacher*, GRC-Kommentar² Art 51 Rz 26 ff mwN).

Inhaber einer Konzession/Freiheit der Erwerbsausübung

Wenn der Bf vermeint, dass er gegenüber einem Konzessionär benachteiligt wäre, ist festzuhalten, dass dies nicht der Fall ist: Konzessionäre und Bewilligungsinhaber sind gegenüber Nichtkonzessionären nicht steuerlich begünstigt, zumal sie über die Konzessionsabgaben hinaus Kosten zu tragen haben, die für den Bf nicht anfallen. Das zeigt

sich insbesondere, wenn man das Glücksspielmonopol samt Konzessionssystem „wegdenken“ würde. In diesem Fall würden statt Konzessions- und Spielbankabgabe nunmehr Glücksspielabgaben in ungefähr gleicher Höhe anfallen. Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol und zum Konzessionssystem nicht gegeben ist (vgl. mwN BFG vom 04.04.2018, RV/7104839/2017). Befreiungen von der Glücksspielabgabe wie für konzessionierte Spielbanken werden damit begründet, dass Doppelbesteuerungen ausgeschlossen werden.

Pokerspiele in konzessionierten Spielbanken unterliegen gemäß § 28 GSpG einer Spielbankabgabe iHv 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen. Die Konzessionäre haben neben der Spielbankenabgabe gemäß § 28 GSpG einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG für die Einrichtung einer Spielerschutzstelle von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben zu entrichten. Weiters hat die Konzessionärin - im Gegensatz zum Bf - auf Grund gesetzlicher Vorgaben nach dem Glücksspielgesetz und weiterer Auflagen im Konzessionsbescheid weitgehende Auflagen und Verpflichtungen wie insbesondere zum Spielerschutz und zur Spielsuchtvorbeugung sowie zur Geldwäsche und Kriminalitätsvorbeugung zu erfüllen und gemäß § 31 GSpG die Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle (siehe § 19 Abs. 1 GSpG) zu tragen (siehe dazu die Gegenüberstellung in der Entscheidung BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015, Punkt 8.5.3.3).

Zusammenfassung

Aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kann das erkennende Gericht in der Ausgestaltung der Glücksspielabgabe eine Verfassungswidrigkeit nicht erblicken, sondern bewegt sich der Gesetzgeber insoweit im Rahmen seines gesetzepolitischen Gestaltungsspielraumes unterschiedlich geartete Ausspielungen unterschiedlich zu besteuern.

Gegen die Anwendung des § 57 Abs 1 GSpG bestehen somit nach Ansicht des erkennenden Gerichtes keine Bedenken aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit, sodass nach Art 135 Abs 4 B-VG iVm Art 89 Abs 2 B-VG kein Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen ist.

Weder der Verwaltungsgerichtshof (zB VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB VfGH 6.10.2010, B 1032/10) sahen sich bislang in Zusammenhang mit dem Vorbringen, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, veranlasst, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. dazu auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua ausgeführt: „Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten - wie bei jeder Besteuerung - die

Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt.“ Zudem ist es Sache des Betreibers, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glückspielabgabe entrichtet werden kann (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

8. Analoge Anwendung des Erkenntnisses des VwGH vom 21. März 2018

Im Vorlageantrag wies die steuerliche Vertretung des Bf auf die analoge Anwendung des Erkenntnisses des VwGH vom 21. März 2018, Ra 2017/13/0076 hin.

Dem ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 21.1.2019, Ra 2018/17/0150 folgende Aussage getroffen hat.

„Das zitierte Erkenntnis vom 21. März 2018 hatte die Frage der Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Abgabe nach § 4 Abs. 2 Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetz zum Gegenstand, gemäß welchem der Abgabepauschalbetrag nach dem Gesamtbetrag der Eintrittsgelder zu bemessen ist. Davon zu unterscheiden ist jedoch die Berechnung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG, die sich - anders als die Abgabe nach dem Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetz - bereits nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht nach "Eintrittsgeldern", sondern nach dem geleisteten Einsatz bemisst. Eine Unterscheidung danach, ob die Ausspielungen mit oder ohne Bankhalter erfolgen bzw. ob die Einsätze zur Gänze vereinnahmt werden, ist in der genannten Bestimmung nicht vorgesehen. Es ist dem Gesetzgeber auch nicht zu unterstellen, dass ihm die Möglichkeit des Veranstaltens von Ausspielungen, bei denen nicht die gesamten Einsätze vom Veranstalter vereinnahmt werden, nicht bekannt gewesen wäre und er sie deswegen nicht berücksichtigt hätte. Auch aus dem in diesem Verfahren ergangenen Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 26.2.2018, E 3452/2017/12 ergibt sich, dass dieser in dem Zusammenhang auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken hegt.“

Die analoge Anwendung ist demzufolge zu verneinen.

9. Ergebnis

In Anbetracht der oben dargestellten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Beurteilung des Beschwerdepunktes, ob die vom Finanzamt angewandte Schätzungsmethode sachlich zutreffend und geeignet ist, ausgehend vom bekannt gegebenen Rake den Pot als „Einsatz“ zu berechnen, war anhand der Umstände des Einzelfalles vorzunehmen. Dass der "Einsatz" - und nicht der Rake - die heranzuziehende Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bildet, ergibt sich bereits aus dem Gesetz.

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG insgesamt unzulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Salzburg, am 30. März 2023