

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag.Dr. Katrin Allram in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über

1. die Beschwerden vom 27. Jänner 2014 gegen die Bescheide vom 26. November 2013 betreffend Glücksspielabgabe Juli bis Dezember 2011 (RV/7100679/2015, RV/7100720/2015, RV/7100721/2015, RV/7100722/2015, RV/7100723/2015, RV/7100724/2015),
2. die Beschwerden vom 15. April 2016 gegen die Bescheide vom 10. März 2016 betreffend Glücksspielabgabe Jänner bis Dezember 2012 (RV/7105592/2016, RV/7105619/2016, RV/7105620/2016, RV/7105621/2016, RV/7105622/2016, RV/7105623/2016, RV/7105624/2016, RV/7105625/2016, RV/7105626/2016, RV/7105627/2016, RV/7105628/2016, RV/7105629/2016),
3. die Beschwerden vom 15. April 2016 gegen die Bescheide vom 10. März 2016 betreffend Glücksspielabgabe Jänner bis Dezember 2013 (RV/7105901/2016, RV/7105954/2016, RV/7105955/2016, RV/7105956/2016, RV/7105957/2016, RV/7105958/2016, RV/7105959/2016, RV/7105960/2016, RV/7105961/2016, RV/7105962/2016, RV/7105963/2016, RV/7105964/2016),
4. die Beschwerden vom 15. April 2016 gegen die Bescheide vom 10. März 2016 betreffend Glücksspielabgabe Jänner bis Dezember 2014 (RV/7105902/2016, RV/7105965/2016, RV/7105966/2016, RV/7105967/2016, RV/7105968/2016, RV/7105969/2016, RV/7105970/2016, RV/7105971/2016, RV/7105972/2016, RV/7105973/2016, RV/7105974/2016, RV/7105975/2016),
5. die Beschwerden vom 15. April 2016 gegen die Bescheide vom 10. März 2016 betreffend Glücksspielabgabe Jänner 2015 bis Jänner 2016 (RV/7105903/2016, RV/7105976/2016, RV/7105977/2016, RV/7105978/2016, RV/7105979/2016, RV/7105980/2016, RV/7105981/2016, RV/7105982/2016, RV/7105983/2016, RV/7105984/2016, RV/7105985/2016, RV/7105986/2016, RV/7105987/2016),

6. die Beschwerden vom 26. Juli 2018 gegen die Bescheide vom 22. Juni 2018 betreffend Glücksspielabgabe Februar 2016 bis April 2018 (RV/7103012/2019, RV/7103116/2019, RV/7103117/2019, RV/7103118/2019, RV/7103119/2019, RV/7103120/2019, RV/7103121/2019, RV/7103122/2019, RV/7103123/2019, RV/7103124/2019, RV/7103125/2019, RV/7103126/2019, RV/7103127/2019, RV/7103128/2019, RV/7103129/2019, RV/7103130/2019, RV/7103131/2019, RV/7103132/2019, RV/7103133/2019, RV/7103134/2019, RV/7103135/2019, RV/7103136/2019, RV/7103137/2019, RV/7103138/2019, RV/7103139/2019, RV/7103140/2019, RV/7103141/2019) sowie

7. die Beschwerden vom 7. Oktober 2019 gegen die Bescheide vom 30. August 2019 betreffend Glücksspielabgabe Mai 2018 bis Mai 2019 (RV/7101479/2020, RV/7101490/2020, RV/7101491/2020, RV/7101492/2020, RV/7101493/2020, RV/7101494/2020, RV/7101495/2020, RV/7101496/2020, RV/7101497/2020, RV/7101498/2020, RV/7101499/2020, RV/7101500/2020, RV/7101501/2020),

alle des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerden werden 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

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren besteht Streit darüber, ob für die Veranstaltung von Poker ohne Bankhalter auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung Glücksspielabgabe gemäß § 57 Glücksspielgesetz (GSpG) zu entrichten ist. Neben einfachgesetzlichen Argumenten bringt die Beschwerdeführerin (Bf.) insbesondere verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken vor, die gegen das Bestehen einer Glücksspielabgabepflicht sprechen würden.

Zu 1.) betreffend Glücksspielabgabe Juli bis Dezember 2011:

Bei der Bf. fand betreffend den Zeitraum Juli bis Dezember 2011 eine Nachschau zur Überprüfung der vorgenommenen Abgabemeldungen der Glücksspielabgabe statt. In der Niederschrift vom 8. November 2013 finden sich die Feststellungen der Betriebsprüfung sowie eine Aufstellung der Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe für die einzelnen Monate.

Mit Bescheiden vom 26. November 2013 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe für die Monate Juli bis Dezember 2011 fest.

Dagegen erhob die Bf. – nach Fristverlängerung – mit Eingabe vom 27. Jänner 2014 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 16. Juli 2014 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 21. August 2014 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 27. Jänner 2015 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Zu 2.) betreffend Glücksspielabgabe Jänner bis Dezember 2012:

Bei der Bf. fand betreffend den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012 eine Nachschau zur Überprüfung der vorgenommenen Abgabemeldungen der Glücksspielabgabe statt. In der Niederschrift vom 7. Oktober 2015 finden sich die Feststellungen der Betriebsprüfung sowie eine Aufstellung der Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe für die einzelnen Monate.

Mit Bescheiden vom 10. März 2016 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis Dezember 2012 fest.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. April 2016 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 5. August 2016 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 9. September 2016 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 8. November 2016 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Am 17. Juni 2019 brachte die Bf. einen ergänzenden Schriftsatz ein.

Zu 3.) betreffend Glücksspielabgabe Jänner bis Dezember 2013:

Bei der Bf. fand betreffend den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 eine Nachschau zur Überprüfung der vorgenommenen Abgabemeldungen der Glücksspielabgabe statt. In der

Niederschrift vom 7. Oktober 2015 finden sich die Feststellungen der Betriebsprüfung sowie eine Aufstellung der Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe für die einzelnen Monate.

Mit Bescheiden vom 10. März 2016 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis August und Oktober bis Dezember 2013 fest. Hinsichtlich des Monats September 2013 wurde der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung abgewiesen, da sich die Selbstberechnung als richtig erwiesen habe.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. April 2016 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 5. August 2016 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 9. September 2016 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 22. November 2016 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Zu 4.) betreffend Glücksspielabgabe Jänner bis Dezember 2014:

Bei der Bf. fand betreffend den Zeitraum Jänner bis Dezember 2014 eine Nachschau zur Überprüfung der vorgenommenen Abgabemeldungen der Glücksspielabgabe statt. In der Niederschrift vom 7. Oktober 2015 finden sich die Feststellungen der Betriebsprüfung sowie eine Aufstellung der Bemessungsgrundlagen der Glücksspielabgabe für die einzelnen Monate.

Mit Bescheiden vom 10. März 2016 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis Dezember 2014 fest.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. April 2016 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 5. August 2016 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 9. September 2016 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 22. November 2016 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Zu 5.) betreffend Glücksspielabgabe Jänner 2015 bis Jänner 2016:

Mit Bescheiden vom 10. März 2016 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe auf Grundlage der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen für die Monate Jänner 2015 bis Jänner 2016 fest.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. April 2016 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 5. August 2016 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 9. September 2016 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 22. November 2016 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Zu 6.) betreffend Glücksspielabgabe Februar 2016 bis April 2018:

Mit Bescheiden vom 22. Juni 2018 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe auf Grundlage der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen für die Monate Februar bis Dezember 2016, Jänner bis Dezember 2017 und Jänner bis April 2018 fest.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 26. Juli 2018 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 30. Oktober 2018 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2018 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 29. Mai 2019 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Zu 7.) betreffend Glücksspielabgabe Mai 2018 bis Mai 2019:

Mit Bescheiden vom 30. August 2019 setzte die belangte Behörde die Glücksspielabgabe auf Grundlage der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen für die Monate Mai bis Dezember 2018 und Jänner bis Mai 2019 fest.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 7. Oktober 2019 fristgerecht Beschwerden.

Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 16. Jänner 2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2020 beantragte die Bf. fristgerecht die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 31. März 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerden samt Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Aufgrund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22. Dezember 2022 wurden die gegenständlichen Beschwerdesachen mit Stichtag 10. Jänner 2023 der GA 1017 zur Entscheidung zugeteilt.

Mit Eingabe vom 27. September 2023 zog die Bf. betreffend die streitgegenständlichen Beschwerdesachen die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück und erstattete ein ergänzendes Vorbringen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde mit Erklärung vom 1. März 2011 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichtet. Mit Einbringungsvertrag vom 16. Juni 2011 wurde der Teilbetrieb „Poker“ der ***GmbH*** in die Gesellschaft eingebracht. Mit Beschluss des ***Gericht*** vom ***Datum***, ***GZ***, wurde der Konkurs über die Bf. eröffnet. Die Bf. ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Die Bf. verfügt über eine vom Magistrat der Stadt Wien mit Wirksamkeit ab 9. Juli 2011 ausgestellte Gewerbeberechtigung zur „Veranstaltung und Organisation des Kartenspieles „Poker“ und anderer erlaubter Kartenspiele, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter“. Die Bf. verfügt über keine Konzession nach dem Glücksspielgesetz.

Die Bf. betreibt im Streitzeitraum an mehreren inländischen Standorten Kartencasinos, in denen sie interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern Kartenspiele mit Geldeinsätzen und Gewinnaussicht zu spielen. Daneben wird auf Wunsch seitens der Bf. eine gastronomische Betreuung angeboten. Es wird Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von Cash Games und Turnieren angeboten. Zu den Cash Games werden täglich Aufzeichnungen betreffend die einzelnen Tische geführt (Tischnummer, Öffnung und

Schließung der Tische, Dauer, Spiel, Limit, Tischgeld). Über jedes Turnier wird ein Turnierbericht erstellt, der die Spielvariante, die Anzahl der Teilnehmer und das Preisgeld beinhaltet.

Die Spielteilnahme erfolgt physisch am jeweiligen inländischen Standort. Ein Teil der Besucher, die in Österreich an den Pokerspielen der Bf. teilnehmen, ist in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässig.

Die Bf. stellt den Spielteilnehmern Räumlichkeiten und Spielutensilien zur Verfügung. Die Bf. beteiligt sich nicht an den Spielen und tritt nicht als Bankhalter auf.

Betreffend die Cash Games schätzte die belangte Behörde die von den Teilnehmern geleisteten Einsätze auf Basis des Tischgeldes. Die Bemessungsgrundlagen zu den Pokerturnieren ermittelte die belangte Behörde anhand der Turnieraufzeichnungen. Die Bf. erhob keine Einwendungen in Bezug auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Glücksspielabgabe.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, Datenbankabfragen sowie die ergänzenden Eingaben.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgte teilweise im Rahmen einer Schätzung, teilweise anhand der vorhandenen Aufzeichnungen. Seitens der Bf. wurden dagegen keine Einwendungen erhoben und auch für das Bundesfinanzgericht erweist sich die von der belangten Behörde vorgenommene Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe als schlüssig.

Nach Angaben der Bf. nahmen Staatsangehörige aus anderen EU-Mitgliedstaaten am Pokerangebot der Bf. im Inland teil. Betreffend die Jahre 2018 und 2019 wurde eine Aufstellung zu den Besuchern der Pokercasinos vorgelegt, die die Nationalitäten der Spielteilnehmer ausweist. Diese Angabe wurde in der Eingabe vom 27. September 2023 dahingehend ergänzt, dass im Zeitraum 2017 bis 2019 37% der Besucher aus anderen EU-Mitgliedstaaten und 28% aus Drittstaaten stammten. Bei näher bezeichnetem Turnier in Wien seien zwischen 2014 und 2019 durchschnittlich 45% der Teilnehmer aus anderen EU-Mitgliedstaaten gekommen. Hinsichtlich der Jahre 2011 bis 2013 wurden keine konkreten Angaben gemacht, sondern lediglich ausgeführt, dass auch Spieler aus anderen Mitgliedstaaten der EU das Angebot der Bf. in Anspruch nahmen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist vor dem Hintergrund der unbeschränkten Reisefreiheit innerhalb der EU nicht auszuschließen, dass auch in den Jahren 2011 bis 2013 zumindest ein gewisser Anteil der Kundschaft der Bf. aus dem EU-Ausland kam. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass kein einziger Spieler, der in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig ist, im Zeitraum 2011 bis 2013 das

Pokerangebot der Bf. in Anspruch genommen hat. Folglich ist davon auszugehen, dass zumindest ein Teil der Besucher, die im Streitzeitraum in Österreich an den Pokerspielen der Bf. teilnahmen, in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässig ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht gemäß § 167 Abs. 2 BAO in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zur Glücksspielabgabepflicht betreffend Poker infolge Vorliegens eines Glücksspiels und einer Ausspielung

3.1.1.1. Zur Glücksspieleigenschaft von Poker

Die Bf. wendet sich einerseits gegen die Glücksspieleigenschaft von Poker und führt andererseits aus, dass der zeitweisen Anführung von Poker im GSpG konstitutive Bedeutung zugekommen sei.

Die Stammfassung des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989, enthielt abseits der allgemeinen Glücksspieldefinition in § 1 Abs. 1 GSpG („Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.“) keine Aufzählung von bestimmten, als Glücksspiel zu qualifizierenden Spielen. Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (GSpG-Novelle 2008), BGBl. I Nr. 54/2010, wurde – zusätzlich zu dieser allgemeinen Definition – ein Katalog an Glücksspielen in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen. Glücksspiele im Sinne des GSpG sind demzufolge unter anderem Poker und seine Spielvarianten. In den Erläuterungen wird betreffend die Aufnahme von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG ausgeführt, dass damit der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen werden soll. Insgesamt „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“ (siehe ErläutRV 658 d.B. 24. GP 5).

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010 (GSpG-Novelle 2010), BGBl. I Nr. 73/2010, wurde in einem neu gestalteten § 22 GSpG eine Spielbankenkonzession zum ausschließlichen Betrieb eines Pokersalons eingeführt. In den Gesetzesmaterialien dazu wurde klargestellt, dass „[m]it Erteilung der Pokersalonkonzession im Sinne des § 22 [...] die unternehmerische Durchführung von Poker im Lebendspiel außerhalb von Spielbankenkonzessionen und außerhalb des Wirtshauspokers im Sinne des § 4 Abs. 6 jedenfalls verboten [ist]“ (siehe ErläutRV 657 d.B. 24. GP 8). An dieser Stelle wird ebenso ausgeführt, dass die Zulässigkeit von Pokersalons nach

der alten Rechtslage bis zu diesem Zeitpunkt nicht durch die vorliegende Novelle, sondern von den zuständigen Behörden als Vorfrage beantwortet werden soll.

Mit Erkenntnis vom 27. Juni 2013, G 26/2013 ua, hat der VfGH anlässlich von Individualanträgen im Sinne des Art. 140 B-VG das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG (idF BGBl. I Nr. 54/2010) sowie § 22 GSpG (idF BGBl. I Nr. 73/2010) und § 60 Abs. 24 GSpG (idF BGBl. I Nr. 69/2012) als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung wurde mit Bundesgesetzblatt BGBl. I Nr. 167/2013 vom 2. August 2013 kundgemacht (vgl. zur fehlenden Anlassfallwirkung eines Individualantrages VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 mwN). Im Anschluss an diese Entscheidung wurde im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes 2014 (AbgÄG 2014), BGBl. I Nr. 13/2014, der Begriff Poker wieder in den Katalog des § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen und die Anzahl der Pokerkonzessionen gemäß § 22 GSpG auf drei erhöht.

Die streitgegenständlichen Beschwerden betreffen die Zeiträume Juli 2011 bis Mai 2019. Bis zur Änderung durch die GSpG-Novelle 2008 war Poker nicht ausdrücklich im Gesetz als Glücksspiel genannt. Ebenso war Poker im Zeitraum der Kundmachung über die Aufhebung durch das Erkenntnis des VfGH vom 27. Juni 2013, G 26/2013, bis zur Wiedereinführung mit dem AbgÄG 2014 nicht ausdrücklich im GSpG als Glücksspiel angeführt.

Mit der GSpG-Novelle 2008 nahm der Gesetzgeber eine beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in § 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 (so VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; vgl. auch ErläutRV 658 d.B. 24. GP 5).

Der VwGH misst der Aufnahme von Poker in die demonstrative Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG nur klarstellende Funktion zu. So führt der VwGH aus, dass „[a]uch vor der Aufnahme des Wortes „Poker“ in den Glücksspiele bloß demonstrativ aufzählenden § 1 Abs. 2 GSpG mit der Novelle BGBl. I Nr. 54/2010 [...] bestimmte Arten des Pokerspiels als Glücksspiel qualifiziert“ wurden (so VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 mit Verweis auf VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201).

In der oben angeführten Entscheidung des VfGH vom 27. Juni 2013, G 26/2013 ua, führte dieser aus, dass es „grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum [liegt], wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur [...] dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.“ Nach den weiteren Ausführungen des VfGH ist der Gesetzgeber „von Verfassungen wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von

Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten [...] das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen“ (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG bloß infolge untrennbaren Zusammenhangs durch den VfGH aufgehoben wurde, jedoch für sich genommen nicht verfassungswidrig ist (vgl. so ausdrücklich VfGH in VfSlg. 19.767/2013).

Für den vorliegenden Fall folgt daraus, dass für den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum von der Glücksspieleigenschaft von Poker auszugehen ist, unabhängig davon, ob das Wort Poker ausdrücklich in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG angeführt oder aufgrund der zwischenzeitlichen Aufhebung durch den VfGH für kurze Zeit nicht darin enthalten war.

3.1.1.2. Zum Vorliegen einer Ausspielung

§ 2 GSpG (idF BGBl. I Nr. 73/2010) lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. [...]

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

Nach Auffassung der Bf. liege im streitgegenständlichen Fall keine Ausspielung vor, da die Bf. keine vermögenswerte Leistung in Aussicht, sondern lediglich Räumlichkeiten und Spielutensilien zur Verfügung gestellt habe. Weiters sei die Bf. keine Glücksspielunternehmerin, da sie sich nicht am Spiel beteiligt habe.

Der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 2 GSpG orientiert sich an jenem des Umsatzsteuerrechts (Nachhaltigkeit, Erwerbszweck, kein Gewinnzweck notwendig). Durch die Neufassung mit der GSpG-Novelle 2008 wird nochmals verdeutlicht, 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 (vgl. ErläutRV 658 d.B. 24. GP 5).

Wie im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen dargestellt, bot die Bf. den Besuchern der von ihr betriebenen Kartencasinos die Möglichkeit, mit anderen Besuchern gegen Geldeinsatz Kartenpoker zu spielen und dadurch einen Gewinn zu erzielen. Damit ist der Tatbestand der Ausspielung im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG erfüllt (vgl. dazu auch bereits VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Des Weiteren bringt die Bf. vor, dass aufgrund der in § 60 GSpG vorgesehenen Übergangsbestimmungen in Hinblick auf die aufrechte Gewerbeberechtigung auch keine verbotene Ausspielung vorliege. Die Abgabepflicht knüpfe aber zweifellos nur an verbotene Ausspielungen an.

§ 60 Abs. 24 GSpG (idF BGBl. I Nr. 54/2010) lautet wie folgt:

„§ 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) lautet wie folgt:

„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 wurde in der Fassung BGBl. I Nr. 73/2010 durch das Erkenntnis des VfGH vom 30. Juni 2012, G 51/11, teilweise aufgehoben (BGBl. I Nr. 69/2012). Mit Erkenntnis des VfGH vom 27. Juni 2013, G 26/2013, wurde § 60 Abs. 24 GSpG in der Fassung BGBl. I Nr. 69/2012 zur Gänze als verfassungswidrig aufgehoben (BGBl. I Nr. 167/2013).

§ 60 Abs. 33 GSpG (idF BGBl. I Nr. 13/2014) lautet wie folgt:

„§ 2 Abs. 4 ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden.“

§ 60 Abs. 36 GSpG (idF BGBl. I Nr. 118/2015) lautet wie folgt:

„§ 2 Abs. 4 ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.“

Nach den Erläuterungen zur GSpG-Novelle 2008 reflektiert die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 GSpG 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. ErläutRV 658 d.B. 24. GP 10).

Der VwGH hat dazu ausgesprochen, dass es für die Glücksspielabgabe nicht relevant ist, ob die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bis zur GSpG-Novelle 2008 gültigen Rechtslage verboten ist. Von der Glücksspielabgabe sind vielmehr „sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen unter Bedachtnahme auf die Abgabenbefreiung nach § 57 Abs. 6 GSpG erfasst“ (vgl. dazu VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Demnach unterliegen die von der Bf. angebotenen Pokerveranstaltungen – unabhängig von der Qualifizierung als verbotene oder erlaubte Ausspielungen – der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG.

Schließlich ist das Argument der Bf., § 60 Abs. 24 GSpG ordne an, dass die Rechtslage vor dem 1. Jänner 2010 weiterhin anwendbar sein solle, nicht von dem wesentlich eingeschränkten Wortlaut der zitierten Bestimmung gedeckt, nach der lediglich § 2 GSpG in der Fassung der GSpG Novelle 2008 dem Betrieb eines Pokersalons unter weiteren Bedingungen nicht entgegen steht. Übrigens hätte die Bf. bei Anwendung der „alten“ Rechtslage eben Rechtsgeschäftsgebühr gemäß „§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG“ zu zahlen gehabt (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

3.1.1.3. Zur Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG

§ 57 GSpG (idF BGBl. I Nr. 111/2010) lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – 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.

[...]

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. *Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,*
2. *Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,*
3. *die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.*

[...]

Das Vorliegen von Ausspielungen im Sinne des § 2 GSpG wurde bereits in den obigen Ausführungen als erfüllt angesehen. Darüber hinaus ist im konkreten Fall unstrittig, dass die Pokerspiele von der Bf. im Inland veranstaltet wurden, die Teilnahme der Spieler in den Betriebsstätten der Bf. in Österreich stattfand und somit eine Teilnahme vom Inland aus im Sinne des § 57 Abs. 1 GSpG gegeben ist. Ebenso wurde bereits festgestellt, dass die Glücksspielabgabe sowohl betreffend verbotene als auch erlaubte Ausspielungen zu entrichten ist.

Nach Auffassung der Bf. komme es unter Verweis auf Rechtsprechung des VwGH zur Vorarlberger Kriegsofferabgabe und zum Vorarlberger Gemeindevergnügungssteuergesetz für die Besteuerung nach dem GSpG darauf an, ob der Veranstalter Einsätze entgegennimmt (er also als Bankhalter auftritt) oder nicht. Die Bf. spiele als die das Pokerspiel veranstaltende Unternehmerin nicht mit und vereinnahme somit nicht die Einsätze, die sich die Spielteilnehmer untereinander leisten. Im Rahmen einer bankhalterlosen Ausspielung vereinnahme der veranstaltende Unternehmer keine Einsätze und Gewinne, sondern lediglich ein – verglichen mit den Einsätzen und Gewinnen, die unter den Spielteilnehmern ausgetauscht werden – geringfügiges Entgelt (das sog. Tischgeld in Höhe von durchschnittlich 3,5% der Einsätze) für die Zurverfügungstellung der Tische, Karten und Jetons, sowie die Betreuung der Spieler.

Mit dieser Frage hat sich der VwGH bereits in mehreren Entscheidungen zu gleichgelagerten Sachverhalten auseinandergesetzt und zuletzt im Beschluss vom 1. Juni 2023, Ra 2020/17/0009, das Folgende ausgesprochen:

„Nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 1 GSpG kommt es bei der Verwirklichung des Abgabentatbestands auf eine Vereinnahmung der Spieleinsätze durch den Veranstalter nicht an. Es ist dem Gesetzgeber in diesem Zusammenhang 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 (vgl. dazu VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150; 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, 0008, jeweils mwN). Auch entsteht die Abgabenschuld für den Veranstalter

solcher Glücksspiele (§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG) unabhängig davon, ob dieser die Abgabebeträge eingenommen hat oder nicht. Es liegt an dem Veranstalter, durch die Einrichtung entsprechender Abläufe in seinem Unternehmen dafür Sorge zu tragen, dass er seinen abgaberechtlichen Verpflichtungen nachkommen kann. Schließlich hat er es in der Hand, die notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um die Abgabenschuld bei den Spielern einheben zu können (vgl. dazu VwGH 16.12.2015, 2013/17/0326, mwN, betreffend das Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetz). Schwierigkeiten, die Einsätze im Einzelfall zu ermitteln, können grundsätzlich außer Betracht bleiben.“

Dass eine zumindest annähernde Berechnung der Einsätze für die Bf. nicht unmöglich gewesen ist, ergibt sich schon aus den von der Bf. selbst ermittelten Zahlen, die sie mit den monatlichen Abgabenerklärungen bekannt gegeben hat (vgl. in diesem Sinn auch VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, betreffend das Vorarlberger Kriegsofferabgabegesetz).

Schließlich ist die Entscheidung des VwGH vom 21. März 2018, Ra 2017/13/0076, für den streitgegenständlichen Fall nicht einschlägig. Das angesprochene Erkenntnis 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. Wie sich aus dem zum damaligen Verfahren vor dem VwGH ergangenen Ablehnungsbeschluss des VfGH ergibt, hegt dieser in dem Zusammenhang auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. dazu VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150).

Aufgrund der Vergleichbarkeit der den höchstgerichtlichen Entscheidungen zugrundeliegenden Sachverhalte mit dem streitgegenständlichen Sachverhalt und der Gleichartigkeit der relevanten Fragestellung folgt das Bundesfinanzgericht der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH. Demnach kommt es für die Glücksspielabgabepflicht der Bf. nicht auf die Vereinnahmung der Einsätze durch die als Veranstalterin auftretende Bf. an.

Weiters bringt die Bf. vor, dass die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG analog auf die Bf. anzuwenden sei. Aus der Systematik des gesamten GSpG und des § 57 Abs. 6 GSpG ergebe sich eindeutig, dass der Gesetzgeber Tätigkeiten, die nicht unter das Monopol fallen bzw. von diesem ausgenommen sind, auch nicht der Glücksspielabgabe unterwerfen wollte.

§ 57 Abs. 6 GSpG sieht einerseits für bestimmte Ausspielungsformen (Spielbanken und Glücksspielautomaten auf Grund einer landesrechtlichen Bewilligung) sowie andererseits für bestimmte, konkret angeführte Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol (§ 4 Abs. 3 bis 6

GSpG: Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten; Lebensversicherungsverträge; Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele; Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib) eine Befreiung von der Glücksspielabgabe vor. Auf die Bf. ist keine dieser Befreiungsbestimmungen anwendbar. Insbesondere betrieb die Bf. keine konzessionierte Spielbank gemäß § 21 GSpG und handelt es sich bei den von der Bf. angebotenen Pokerspielen nicht um Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib gemäß § 4 Abs. 6 GSpG („Wirtshauspoker“) (vgl. dazu auch VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Nach den Gesetzesmaterialien sollen mit der Befreiungsbestimmung Doppelbesteuerungen ausgeschlossen werden (vgl. ErläutRV 657 d.B. 24. GP 10) sowie bestimmte bereits nach dem Gebührengesetz befreite Angebote nunmehr auch von der Glücksspielabgabe befreit werden (vgl. ErläutRV 981 d.B. 24. GP 148). Der Gesetzgeber hatte bestimmte Anwendungsfälle vor Augen, die zum einen aufgrund anderer Bestimmungen einer Besteuerung unterliegen (bspw. die Spielbanken der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG) und nicht doppelt besteuert werden sollen und zum anderen solche, die überhaupt nicht besteuert werden sollen (bspw. Bagatelle-Lotterien gemäß § 4 Abs. 5 GSpG).

Voraussetzung für eine analoge Anwendung ist das Bestehen einer echten (also planwidrigen) Rechtslücke, dass also das Gesetz – gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie – unvollständig (ergänzungsbedürftig) ist und seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt etwa dann in Betracht, wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen – unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers – ebendieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher – schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung – auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen (vgl. VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014). Nach den obigen Darstellungen soll mit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG einerseits eine Doppelbesteuerung verhindert werden, andererseits sollen bestimmte „Bagatellausspielungen“ von der Glücksspielabgabe befreit werden. Es handelt sich dabei um einen abgeschlossenen Katalog an Anwendungsfällen, die nach dem Willen des Gesetzgebers von der Glücksspielabgabe befreit werden sollen. Dass das von der Bf. angebotene Pokerspiel mit eben jenen Angeboten, die nach den Wertungen des Gesetzgebers von der Glücksspielabgabe zu befreien sind, vergleichbar wäre, und eine planwidrige Lücke vorliegen würde, wird von der Bf. nicht behauptet und ist auch für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Es ist folglich keine Regelungslücke gegeben, die im Wege der Analogie zu schließen wäre.

3.1.1.4. Zum Schuldner der Glücksspielabgabe gemäß § 59 GSpG

§ 59 Abs. 2 GSpG (idF BGBl. I Nr. 73/2010) lautet wie folgt:

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. *bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:*
 - *der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);*
 - *bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.*
2. *bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.*

Die Bf. bringt weiters vor, sie betreibe ihre Pokerkasinos auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, weshalb es ihr nicht an einem Berechtigungsverhältnis mangle. Demnach könne die Bf. aber nicht Abgabenschuldnerin sein.

Da die Bf. – unstrittig – weder Inhaberin einer Konzession nach dem GSpG noch einer Bewilligung für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten ist, kann sich die Stellung einer Abgabenschuldnerin für Glücksspielabgaben nur aus § 59 Abs. 2 Z 1 2. TS GSpG ergeben. Danach kommt bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses – unter anderem – der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler als Abgabenschuldner in Betracht.

Mit der Frage, ob eine gewerberechtliche Bewilligung als Berechtigungsverhältnis zu verstehen ist, hat sich der VwGH in der Entscheidung vom 19. Oktober 2017, Ro 2015/16/0024 auseinandergesetzt. Systematisch soll nach Auffassung des VwGH 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 unter das „Berechtigungsverhältnis“ im Sinne des § 59 Abs. 2 Z 1 2. TS GSpG 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.

Demnach fehlt es der Bf. als Veranstalterin von Pokerauspielungen auf Grundlage einer gewerberechtl. Bewilligung an einem Berechtigungsverhältnis und ist die Bf. daher Steuerschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 2. TS GSpG.

3.1.2. Zur finanziellen Mehrbelastung der Bf. im Vergleich zur Spielbankenkonzessionärin, zum Vorliegen einer Erdrosselungssteuer und zur ungleichen Behandlung im Vergleich zu Online-Glücksspiel

Die Bf. bringt vor, dass sie im Vergleich zu Inhabern einer Spielbankenkonzession gemäß § 21 GSpG eine wesentlich höhere Abgabenbelastung treffe. Überdies komme die exzessive Besteuerung des Pokerangebots einer Erdrosselungssteuer gleich und stelle die niedrigere Besteuerung von Online-Glücksspiel eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dar.

Nach der Rechtsprechung des VfGH scheidet die Vergleichbarkeit der Glücksspielabgaben mit der Spielbankenabgabe nach § 28 GSpG bereits deshalb aus, weil den Regelungen keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde liegen: Zum einen treffen (Spielbanken-)Konzessionäre weitgehende Verpflichtungen nach dem Glücksspielgesetz (insbesondere Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG). Zum anderen haben die Konzessionäre neben der Spielbankenabgabe gemäß § 28 GSpG einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten (vgl. VfGH 8.6.2017, E 1330/2016). Dieser Auffassung hat sich der VwGH bereits in mehreren Entscheidungen angeschlossen (vgl. VwGH 19.4.2023, Ra 2021/17/0082 und 1.6.2023, Ra 2020/17/0009).

Jüngst hat der VwGH in seinem Beschluss vom 1. Juni 2023, Ra 2020/17/0009, nach dem Hinweis auf die mangelnde Vergleichbarkeit im Anschluss an die Rechtsprechung des VfGH das Folgende ergänzt: „Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs (vgl. VfSlg 9.750/1983, 18.183/2007) darf der Gesetzgeber überdies die Steuerquellen bestmöglich erschließen und dabei auch andere als fiskalische Zwecke mitverfolgen. Selbst eine allfällige abgabenrechtliche Bevorzugung der dem GSpG unterliegenden Spielbanken könnte in diesem Sinne gerechtfertigt sein, um die Ausübung der Spielleidenschaft in einem einer speziellen Gesetzgebung unterliegenden Bereich zu konzentrieren (vgl. dazu VwGH 16.12.2015, 2013/17/0326, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes).“

Mit dem Vorbringen, die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG stelle in Bezug auf die Veranstaltung von Poker eine Erdrosselungssteuer dar, hat sich der VwGH in der Vergangenheit bereits mehrfach auseinandergesetzt und das Vorliegen einer exzessiven Besteuerung stets verneint (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 und 8.7.2020, Ra 2018/17/0002). Auch der VfGH hat sich mit diesem Vorbringen bereits beschäftigt und in Hinblick auf die grundrechtlichen Gewährleistungen der Erwerbs- und Eigentumsfreiheit im Beschluss vom 26. Februar 2018, E 3452/2017, das Folgende ausgesprochen: „Die Regelungen der §§ 57 ff. GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit und Eigentumsfreiheit.

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist dem Abgabengesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er die im öffentlichen Interesse liegenden Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte. Dass damit eine Verminderung der Rentabilität für den Veranstalter der Ausspielungen einhergehen kann und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt – wie der Verfassungsgerichtshof schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat – nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (vgl. zB VfSlg. 18.183/2007 und 19.580/2011).“

Der Abgabengesetzgeber ist, solange er nicht eine Erwerbstätigkeit vollkommen unterbindet, nicht verpflichtet, die Rentabilität der belasteten Tätigkeit zu garantieren (vgl. VfGH 12.6.2018, G 73/2018). Dass durch die Besteuerung der Pokerspiele entsprechend den Vorgaben des § 57 Abs. 1 GSpG die Erwerbstätigkeit der Bf. vollkommen unterbunden worden wäre, ist aber gerade nicht der Fall und wurde auch von der Bf. nicht dargelegt.

Schließlich hat der VfGH auch bereits zur Frage der Besteuerung von Lebendspielen im Vergleich zu Online-Glücksspiel – und damit zu den weiteren gleichheitsrechtlichen Bedenken der Bf. – Stellung genommen und ausgeführt, dass dem Gesetzgeber im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz nicht entgegengetreten werden kann, wenn er Ausspielungen im Lebendspiel und solche in Form von elektronischen Lotterien im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes einer unterschiedlich hohen Glücksspielabgabe unterwirft (vgl. VfGH 26.2.2018, E 3452/2017, E 3860/2017 und E 3862/2017).

Vor dem Hintergrund der gleichgelagerten Sachverhalte, nämlich der Festsetzung von Glücksspielabgaben für die Veranstaltung von Kartenpoker, und des identen Beschwerdevorbringens sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, von der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen.

3.1.3. Zur behaupteten Unionsrechtswidrigkeit

Die Bf. bringt vor, dass die exzessive Besteuerung des Pokerspiels – insbesondere im Vergleich zur Steuerbelastung der Spielbanken in Bezug auf das bankhalterlose Pokerspiel – einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit darstelle und eine Rechtfertigung unter Verweis auf den Spielerschutz ausscheide.

Um den Anwendungsbereich der unionsrechtlich garantierten Grundfreiheiten zu eröffnen, ist es zunächst erforderlich, dass der streitgegenständliche Sachverhalt über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausreicht (vgl. bspw. EuGH 11.6.2015, *Berlington Hungary*, C-98/14 Rn 24). Es kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht allein deshalb vom Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts ausgegangen werden, weil Unionsbürger aus anderen Mitgliedstaaten die angebotenen Dienstleistungen nutzen könnten (vgl. in diesem Sinn EuGH 4.6.2019, *Pólus Vegas*, C- 665/18 Rn 24). Daraus folgt, dass die bloße Behauptung eines

Dienstleistungserbringers, ein Teil seiner Kunden komme aus einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem er niedergelassen ist, nicht ausreicht, um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt nachzuweisen, der in den Anwendungsbereich von Art. 56 AEUV fallen kann (vgl. EuGH 3.12.2020, *BONVER WIN, a. s.*, C-311/19 Rn 25).

Unstrittig ist, dass die Pokerspiele von der Bf. im Inland veranstaltet wurden und dass die Teilnahme der Spieler in den Betriebsstätten der Bf. in Österreich stattfand. Wie im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt wurde, war zumindest ein Teil der Besucher der Pokercasinos der Bf. im EU-Ausland ansässig. Es ist folglich für den streitgegenständlichen Zeitraum vom Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes auszugehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH steht es den Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene grundsätzlich frei, die Ziele ihrer Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und das angestrebte Schutzniveau zu bestimmen. Die sittlichen, religiösen oder kulturellen Besonderheiten und die mit Glücksspielen (und Wetten) einhergehenden sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen wie für die Gesellschaft rechtfertigen es, den staatlichen Stellen ein ausreichendes Ermessen zuzuerkennen, um im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung festzulegen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben. Der VfGH hat in ständiger Rechtsprechung unter Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung erkannt, dass die im GSpG vorgesehenen Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, etwa durch Statuierung eines Monopols zugunsten des Bundes in Verbindung mit der Vergabe von Konzessionen, durch die Verfolgung legitimer Ziele in kohärenter und systematischer Weise gerechtfertigt sind (vgl. ausführlich VfGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 mit zahlreichen Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung des EuGH).

Der VfGH hat in weiterer Folge nach Durchführung einer neuerlichen Gesamtwürdigung unter Einbeziehung der geänderten Rechtslage sowie der neueren Rechtsprechung des EuGH an seiner Rechtsprechung festgehalten (vgl. VfGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048). Sowohl der VfGH als auch der OGH haben sich dieser Rechtsansicht – wiederholt – angeschlossen (vgl. VfSlg 20.101/2016 und VfGH 14.12.2022, G 259/2022 sowie OGH 18.11.2022, 6 Ob 200/22p und 21.2.2023, 2 Ob 23/23f).

Im Beschluss vom 1. Juni 2023, Ra 2020/17/0009, führte der VfGH im Zusammenhang mit einem vorgebrachten Verstoß der Glücksspielabgabepflicht für Pokersalons gegen die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit aus, dass die Ausführungen in den oben genannten Erkenntnissen auch für die Besteuerung von Glücksspielen gelten, handelt es sich dabei doch um eine der im GSpG angeführten Maßnahmen unter anderem zur Verfolgung der Ziele der Politik zum Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung.

In der ergänzenden Eingabe vom 27. September 2023 führte die Bf. unter Hinweis auf die Entscheidung des VfGH vom 14. Dezember 2022, G 259/2022, mit welcher Teile des § 25 Abs. 3

GSpG als verfassungswidrig aufgehoben wurden, aus, dass das österreichische System des Glücksspielrechts, das im GSpG umgesetzt wird, jedenfalls im Zeitraum 1. März 2014 bis zum 24. Jänner 2023 unionsrechtswidrig gewesen sei. Nach Auffassung des VfGH werde durch das primäre Abstellen (nur) auf die Einholung einer Bonitätsauskunft bei einer unabhängigen Einrichtung durch den Spielbankbetreiber der unionsrechtlich gebotene Spielerschutz nicht in einer dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden Weise verwirklicht. Von einem effektiven, dh. wirksamen Spielerschutz könne vielmehr nur dann gesprochen werden, wenn (zusätzlich) auch Beratungsgespräche und andere zweckmäßige Maßnahmen vorgesehen werden (vgl. dazu VfGH 14.12.2022, G 259/2022).

Im Anschluss an die teilweise Aufhebung des § 25 Abs. 3 GSpG durch den VfGH hat sich der OGH bereits mehrfach mit dem Argument der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols befasst. Der OGH wies in den betreffenden – zeitlich nach der Aufhebung durch den VfGH ergangenen – Entscheidungen zunächst darauf hin, dass er – im Einklang mit der Rechtsprechung der beiden anderen österreichischen Höchstgerichte – an der Unionsrechtskonformität des österreichischen Systems der Glücksspiel-Konzessionen einschließlich der Werbemaßnahmen der Konzessionäre festhalte. Der OGH sah sich durch die Aufhebung von Teilen des § 25 Abs. 3 GSpG nicht veranlasst, von der ständigen Rechtsprechung abzuweichen. Er führte aus, dass aus der teilweisen Verfassungswidrigkeit bloß einer Einzelregelung zum Spielerschutz im Bereich der Spielbanken nicht abgeleitet werden kann, dass das österreichische System der Glücksspiel-Konzessionen – entgegen der bisher ständigen Rechtsprechung – unionsrechtswidrig wäre (vgl. dazu OGH 28.2.2023, 1 Ob 25/23t, 19.4.2023, 7 Ob 44/23f sowie 25.5.2023, 3 Ob 69/23b).

Das Bundesfinanzgericht sieht infolge gleichgelagerter Sachverhaltslage sowie mangels weitergehender Beschwerdeausführungen keinen Anlass, von der ständigen und einheitlichen Rechtsprechung der Höchstgerichte abzugehen. Die von der Bf. vorgebrachte Unionsrechtswidrigkeit liegt sohin nicht vor.

Da nach den – als unionsrechtskonform erachteten – Regelungen des österreichischen GSpG In- und Ausländer gleich behandelt werden, ist ebenso die von der Bf. vorgebrachte Inländerdiskriminierung zu verneinen (vgl. VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 sowie VfSlg 20.101/2016).

3.1.4. Zum Verstoß der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot

Die Bf. bringt vor, dass die Befreiung der ***A***, die die bedeutendste Mitbewerberin der Bf. darstelle und ebenso Pokerspiele ohne Bankhalter anbiete, von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 GSpG gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot verstoße.

Der VwGH hat sich bereits mehrmals eingehend mit der Frage beschäftigt, ob die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG bzw. die Befreiung davon als eine dem Unionsrecht widersprechende Beihilfe anzusehen ist. Konkret hat der VwGH zunächst im Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, Ro 2015/16/0024, wie folgt ausgeführt:

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

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer in einem seine Abgabenschuld betreffenden Abgabenverfahren nicht erfolgreich geltend machen, dass die Befreiung eines anderen Unternehmers (oder dessen niedrigere Besteuerung) eine unionsrechtswidrige Beihilfe sei. Der Schuldner einer Abgabe kann sich also nicht mit der Begründung, die Befreiung (oder eine niedrigere Besteuerung) anderer Unternehmer stelle eine staatliche Beihilfe dar, der Zahlung der Abgabe entziehen. Ein Abgabenschuldner könnte sich nur dann ausnahmsweise auf der Grundlage des Beihilfenverbotes seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn eine Regelung vorläge, nach welcher der Abgabenertrag unmittelbar einer Verwendung zugeführt werden müsste, die ihrerseits die Beihilfenmaßnahme darstellte (vgl. [...] das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 2016, Ro 2014/17/0117, mwN).

Ein solcher Ausnahmefall, bei welchem nach der zugrunde liegenden Regelung das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung einer Beihilfe verwendet würde, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Es besteht kein zwingender Zusammenhang zwischen der Glücksspielabgabe und einer allfälligen beihilfenrelevanten Verwendung des Steuerertrages.“

Ausgehend von diesem Erkenntnis, in dem der VwGH das Vorliegen einer dem Unionsrecht widersprechenden Beihilfe bereits wegen des fehlenden Verwendungszusammenhanges verneinte, nahm er in seiner jüngsten Entscheidung vom 1. Juni 2023, Ra 2020/17/0009, zum Vorbringen Stellung, wonach der Vorteil des begünstigten Unternehmens die Zusatzkosten, die dessen gemeinwirtschaftliche Pflichten verursachen, nicht übersteigen darf

(„Überkompensierung“). Dabei geht der VwGH auch ausdrücklich auf die beiden Urteile des EuGH in den Rechtssachen *Altmark Trans GmbH*, C-280/00 vom 24. Juli 2003, und *Laboratoires Boiron SA*, C-526/04 vom 7. September 2006, ein und schließt mangels vergleichbarer Sachverhalte und Zielsetzungen eine Übertragung auf die abgabenrechtlichen Bestimmungen des GSpG aus. In der Folge führt der VwGH zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des GSpG aus: „Diese sind nur Bestandteil eines Konzessionssystems, das in erster Linie die Lenkung des Spielbedürfnisses der Bevölkerung, den größtmöglichen Spielerschutz sowie die Hintanhaltung von Kriminalität bzw. Geldwäsche und schließlich die Terrorismusbekämpfung zum Ziel hat, nicht aber die Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen. In diesem Sinne gibt es von diesem Konzessionssystem auch nur wenige, sehr eng gefasste und mitunter zeitlich begrenzte Ausnahmen (vgl. etwa § 4 GSpG), die in der Regel historische Gründe haben, beispielsweise die im Revisionsfall relevante Übergangsregelung des § 60 Abs. 36 GSpG, wonach Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung bis 31. Dezember 2019 zulässig gewesen sind, sofern diese Bewilligung bereits zum 31. Dezember 2012 aufrecht gewesen war.“

Abschließend merkt der VwGH in diesem Zusammenhang an, dass der EuGH auch in seiner weiteren Rechtsprechung ausdrücklich an seiner Aussage, wonach Abgaben nicht den Regeln für staatliche Beihilfen unterliegen, sofern kein zwingender Verwendungszusammenhang besteht, festgehalten hat (vgl. EuGH 10.11.2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA*, C-449/14 P und EuGH 3.3.2020, *Tesco-Global Áruházak Zrt.*, C-323/18).

Das Vorbringen in den streitgegenständlichen Beschwerdeverfahren geht nicht über die bereits durch den VwGH beurteilten Fragen hinaus. Demnach kommt das Bundesfinanzgericht im Anschluss an die höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Ergebnis, dass kein Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot vorliegt.

3.1.5. Verstoß gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Die Bf. bringt vor, dass der Glücksspielabgabe auf Poker nach dem von der belangten Behörde unterstellten Inhalt der Charakter einer Umsatzsteuer zukomme und damit gegen Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstoßen werde.

Nach Art. 135 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL) befreien die Mitgliedstaaten – unter anderem – folgende Umsätze von der Steuer:

i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden.

Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie gemäß Art. 401 MwStSystRL einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge,

Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.

Der Wortlaut dieses Artikels verbietet es den Mitgliedstaaten nicht, einen Umsatz der Mehrwertsteuer und, kumulativ, einer Sonderabgabe zu unterwerfen, die keinen Umsatzsteuercharakter hat (vgl. EuGH 24.10.2013, *Metropol Spielstätten*, C-440/12 Rn 28).

Entscheidend ist sohin, ob der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG der Charakter einer Umsatzsteuer zukommt.

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer herausgearbeitet. Aus seiner Rechtsprechung ergeben sich vier solche Merkmale, nämlich die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. EuGH 11.10.2007, *KÖGÁZ*, C-283/06 Rn 37).

Der Glücksspielabgabe ist schon allein deshalb nicht der Charakter einer Umsatzsteuer zuzumessen, weil sie nicht ganz allgemein für alle Umsätze mit Gegenständen und Dienstleistungen, sondern nur für Ausspielungen in unterschiedlichen Varianten gilt. Zudem handelt es sich dabei nicht um eine Abgabe, die sich genau proportional zum Preis der Dienstleistung verhält. Denn um dem Grundsatz der Proportionalität zu entsprechen, müsste die Glücksspielabgabe stets in einem bestimmten Verhältnis zum Einsatz stehen. Bei Turnierspielen wird die Glücksspielabgabe vom in Aussicht gestellten Gewinn berechnet, bei Glücksspielangebot über Glücksspielautomaten bzw. über elektronische Lotterien bilden die Jahresbruttospieleinnahmen die Bemessungsgrundlage.

Außerdem werden die Glücksspielabgaben nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Die Glücksspielabgaben werden nur dann erhoben, wenn ein Spielteilnehmer mit einem unternehmerischen Anbieter entgeltliche Spielverträge, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, abschließt. Sie werden nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren Gesamtwert

erhoben, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre (vgl. EuGH 27.11.2008, *Vollkommer*, C-156/08 Rn 34 sowie VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017).

Schließlich wird die Glücksspielabgabe nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein Unternehmen, das entsprechende Spiele anbietet, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten einfließende Abgabe berücksichtigt, so ist keinesfalls gewährleistet, dass es in jedem einzelnen Fall (bei jedem Kunden) gelingt, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen (vgl. BFG 7.6.2022, RV/7102415/2021).

Da der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG nicht der Charakter einer Umsatzsteuer zukommt, ist der behauptete Verstoß gegen Art. 135 Abs. 1 lit. i iVm Art. 401 MwStSystRL nicht gegeben.

3.1.6. Verletzung von Grundrechten

Die Bf. führt in Hinblick auf die von der belangten Behörde vorgenommene Auslegung des § 57 Abs. 1 GSpG und die damit einhergehende exzessive Besteuerung von Cash Games eine Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, insbesondere im Grundrecht auf Eigentum (Art. 5 StGG, Art. 1 1. ZP EMRK), auf Erwerbsfreiheit (Art. 6 StGG) und im Recht auf Gleichbehandlung (Art. 7 B-VG), ins Treffen. Ebenso sei die Bf. im Recht auf unternehmerische Freiheit (Art. 16 GRC – Grundrechte-Charta), auf Eigentum (Art. 17 GRC) sowie auf Gleichbehandlung (Art. 20 GRC) verletzt.

Der VfGH hat sich bereits in mehreren Beschwerdeverfahren mit den von der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf die Besteuerung von Poker gemäß § 57 Abs. 1 GSpG auseinandergesetzt.

So lehnte der VfGH mit den Beschlüssen vom 26. Februar 2018, E 3452/2017, E 3860/2017 und E 3862/2017, die Behandlung der Beschwerde mit folgender Begründung ab: „Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß Art. 2 StGG und Art. 7 B-VG, auf Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art. 5 StGG und Art. 1 1. ZPEMRK, auf Erwerbsausübungsfreiheit gemäß Art. 6 StGG, und wegen Anwendung der als verfassungswidrig angesehenen §§ 57 ff. GSpG. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer – allenfalls grob – unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht die Bestimmungen der §§ 57 ff. GSpG richtig anwendete, insoweit nicht anzustellen.“

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lässt ihr Vorbringen die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Dem Gesetzgeber kann im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz nicht entgegengetreten werden, wenn er Ausspielungen im Lebendspiel und solche in Form von elektronischen Lotterien im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes einer unterschiedlich hohen Glücksspielabgabe unterwirft.

Die Regelungen der §§ 57 ff. GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit und Eigentumsfreiheit. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist dem Abgabengesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er die im öffentlichen Interesse liegenden Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte. Dass damit eine Verminderung der Rentabilität für den Veranstalter der Ausspielungen einhergehen kann und einige Standorte nicht mehr wirtschaftlich betrieben werden können, führt – wie der Verfassungsgerichtshof schon in seiner Vorjudikatur ausgesprochen hat – nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen (vgl. zB VfSlg. 18.183/2007 und 19.580/2011).“

In einem weiteren Beschluss vom 24. September 2018, E 4361/2017 (vgl. so auch schon VfGH 19.2.2015, E 293/2015), lehnte der VfGH wiederum die Behandlung einer Beschwerde mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg ab und führte aus, dass es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, „wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva.; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Nach Art. 144 Abs. 2 B-VG kann der VfGH die Behandlung einer Beschwerde bis zur Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist. Wenngleich ein Ablehnungsbeschluss einem neuerlichen Normprüfungsantrag und in weiterer Folge einer Entscheidung in der Sache nicht entgegensteht (vgl. *Muzak*, B-VG⁶ Art. 144 Rz 13), ist es dennoch bemerkenswert, dass der VfGH in einer Vielzahl von Fällen, in denen gleichgelagerte Bedenken vorgebracht wurden, die Behandlung der Beschwerden mangels Erfolgsaussicht mit näher begründetem Beschluss abgelehnt hat. Ebendiese Bedenken, die den oben genannten Ablehnungsbeschlüssen zugrundeliegen, werden auch im streitgegenständlichen Fall vorgebracht. Das Bundesfinanzgericht vermag daher der von der Bf. vorgebrachten Verfassungswidrigkeit nicht zu folgen.

In einer kürzlich ergangenen Entscheidung hatte sich der VwGH mit den auch im gegenständlichen Verfahren vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, nämlich der unterschiedlichen Besteuerung von Spielbanken und Pokersalons und der exzessiven Besteuerung von Pokersalons, auseinanderzusetzen. Diesbezüglich wäre es dem VwGH freigestanden, von dem ihm nach Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG zustehenden Antragsrecht Gebrauch zu machen und die verfassungsrechtlichen Fragen dem VfGH vorzulegen. Dazu sah sich der VwGH allerdings nicht veranlasst. Der VwGH teilte die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken unter Hinweis auf näher bezeichnete Rechtsprechung des VfGH vielmehr nicht (vgl. dazu VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009).

Was die Verletzung in den Rechten der Grundrechte-Charta betrifft, kann dahingestellt bleiben, ob die Grundrechte-Charta auf den Regelungsbereich des Glücksspiels anwendbar ist oder nicht (vgl. dazu VfSlg 19.749/2013 und 19.972/2015). Die Besteuerung von Pokerspiel – auch in Hinblick auf die unterschiedliche Besteuerung von Spielbanken – stellt nach der oben dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des EuGH keinen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit sowie das Beihilfenverbot dar. Außerdem lehnte der VfGH – wie bereits ausgeführt – die Behandlung der Beschwerden in Bezug auf die vorgebrachten Verletzungen der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte des StGG und des B-VG in vergleichbaren Fällen ab, wobei er in den inhaltlich begründeten Beschlüssen die grundrechtlichen Bedenken verwarf. Insgesamt wären demnach unter Zugrundelegung dieser Ergebnisse Eingriffe in Rechte der Grundrechte-Charta aus den gleichen Gründen gerechtfertigt.

3.1.7. Zum Antrag auf Stellung eines Normprüfungsantrages an den VfGH

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof auf Antrag eines Gerichtes über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen. Hat ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Nach Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Vor dem Hintergrund der Ausführungen zu den grundrechtlichen Bedenken und der dort angeführten Judikatur teilt das Bundesfinanzgericht die von der Bf. vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken in Hinblick auf die Bestimmung des § 57 Abs. 1 GSpG nicht, weshalb kein Normprüfungsantrag an den VfGH gestellt wird.

3.1.8. Zur Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung durch den EuGH

Der Gerichtshof der Europäischen Union entscheidet gemäß Art. 267 Abs. 1 lit. a AEUV im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung der Verträge.

Wird eine derartige Frage einem Gericht eines Mitgliedstaats gestellt und hält dieses Gericht eine Entscheidung darüber zum Erlass seines Urteils für erforderlich, so kann es diese Frage gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV dem Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen.

Das Bundesfinanzgericht teilt die von der Bf. vorgebrachten unionsrechtlichen Bedenken aus den oben dargelegten Gründen nicht, weshalb keine Veranlassung besteht, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten.

Da gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes die Möglichkeit besteht, eine (ordentliche oder außerordentliche) Revision an den VwGH zu erheben, ist dieses nicht vorlagepflichtig (vgl. VfSlg 19.896/2014).

3.1.9. Zu den Beweisanträgen

Die Bf. stellte Beweisanträge zur Höhe der Glücksspielabgabe für frei gewerbliche Pokersalons und zur Höhe der Zusatzkosten der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen für die Spielbankenkonzessionärin.

Der erste Beweisantrag zur Einholung eines Sachverständigengutachtens aus dem Bereich Steuerwesen, Rechnungswesen, Wettbewerbsökonomie (Fachgruppe 92) sei deshalb relevant, weil der gerügte Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit und die gerügte Verletzung der Grundrechte wesentlich mit der exzessiven Höhe der Glücksspielabgabe begründet werden, die eine Ausübung der gewerblichen Tätigkeit unmöglich mache.

Der zweite Beweisantrag auf Erhebung der Höhe der Zusatzkosten, die der Spielbankenkonzessionärin in den Jahren 2012, 2018 und 2019 aufgrund der ihr durch das GSpG und die Spielbankenkonzession auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen entstanden sind, sei deshalb relevant, da der gerügte Verstoß gegen das Beihilfenverbot nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann vorliege, wenn die Abgabenbefreiung der Spielbankenkonzessionärin die Kosten ihrer gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen übersteige (Überkompensation). Der Effektivitätsgrundsatz des Unionsrechts gebiete, dass durch das Bundesfinanzgericht die erforderlichen Beweiserhebungen durchgeführt werden, um diesen Beweis zu ermöglichen.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO (idF BGBl. Nr. 151/1980) sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu

verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen gemäß § 167 Abs. 1 BAO keines Beweises.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist Beweisanträgen grundsätzlich zu entsprechen, wenn die Aufnahme des darin begehrten Beweises im Interesse der Wahrheitsfindung notwendig erscheint; dementsprechend dürfen Beweisanträge nur dann abgelehnt werden, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden, es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel an sich ungeeignet ist, über den Gegenstand der Beweisaufnahme einen Beweis zu liefern und damit zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. Ob eine Beweisaufnahme in diesem Sinn notwendig ist, unterliegt der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts (vgl. VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 mit Hinweis auf VwGH 15.9.2021, Ra 2021/17/0092).

Der erste Beweisantrag steht im Zusammenhang mit dem Beschwerdevorbringen, wonach die Bf. als Betreiberin eines Kartenpokercasinos einer exzessiven Besteuerung unterliege. Auf dieses Vorbringen wurde bereits in den oben stehenden Ausführungen im Detail eingegangen und auf die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH verwiesen. Dieser hat unter Anführung eines Rechenbeispiels erkannt, dass mit Blick auf die tatsächlichen Einsätze eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt werden kann (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024). Auch erwiesen sich die diesbezüglichen unions- und verfassungsrechtlichen Bedenken als nicht begründet. Jedenfalls sind die entscheidungswesentlichen Umstände hinreichend bekannt und existiert diesbezüglich auch bereits höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die von der Bf. beantragte Beweisaufnahme in Bezug auf die Höhe der Glücksspielabgabe für Pokersalons erscheint daher für die Entscheidungsfindung nicht erforderlich.

Mit dem zweiten Beweisantrag ersucht die Bf. um Erhebung der Zusatzkosten, die der Spielbankenkonzessionärin erwachsen. Einerseits ergeben sich viele der mit Kosten verbundenen Verpflichtungen der Spielbankenkonzessionärin bereits aus dem Gesetz (vgl. nur §§ 1 Abs. 4, 21, 25, 31 und 59a GSpG), andererseits scheidet ein Vergleich der Glücksspielabgaben mit der Spielbankenabgabe aus, weil den Regelungen keine vergleichbaren Sachverhalte zugrunde liegen (vgl. VfGH 8.6.2017, E 1330/2016). Auch in Bezug auf den vorgebrachten Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot erscheint die Beweiserhebung als nicht notwendig, zumal der VwGH in einer kürzlich ergangenen Entscheidung das Vorliegen einer Beihilfe in ebendiesem Zusammenhang verneinte (vgl. VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009).

3.1.10. Zur Abweisung des Antrags auf bescheidmäßige Festsetzung

Der Antrag der Bf. auf bescheidmäßige Festsetzung der von ihr selbstberechneten Glücksspielabgabe für September 2013 wurde mit Bescheid vom 10. März 2016 abgewiesen.

Die Rechtsgrundlage für die bescheidmäßige Festsetzung in Bezug auf selbstberechnete Abgaben findet sich in § 201 BAO. 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 (vgl. § 201 Abs. 1 BAO).

Für den Fall, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig erweist, darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen. Der Antrag auf Festsetzung ist abzuweisen (vgl. VwGH 18.6.2020, Ra 2019/15/0078).

Die Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche objektive Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlicher Umstände sein (vgl. VwGH 9.12.2020, Ra 2019/17/0109).

Nach Auffassung der Bf. hätte unter Hinweis auf die bereits dargestellten – vor allem – verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken ein Festsetzungsbescheid in Höhe von Euro 0,00 ergehen müssen. Die Selbstberechnung sei demnach objektiv rechtswidrig. Diese Bedenken liegen nach den obigen Ausführungen jedoch nicht vor, weshalb die Bf. mit den von ihr angebotenen Pokerspielen der Glücksspielabgabepflicht unterliegt. Die auf Grundlage dieser Rechtsauffassung erstellte Abgabemeldung erweist sich daher als richtig.

Da sich die von der Bf. bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen und die auf dieser Grundlage berechnete Glücksspielabgabe sowohl betreffend Cash Games als auch Turniere als richtig erwies, durfte die belangte Behörde einen Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO nicht erlassen. Die Abweisung des Antrages der Bf. erfolgte daher zu Recht.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Lösung der streitgegenständlichen Rechtsfragen der angeführten ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. jüngst VwGH 1.6.2023, Ra 2020/17/0009 sowie die weiteren, in der rechtlichen Beurteilung genannten höchstgerichtlichen Entscheidungen) gefolgt. Demnach liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 20. November 2023