

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch RA, über die Beschwerden vom 08.06.2010

gegen acht Bescheide gemäß § 201 BAO vom 11.05.2010 des Finanzamtes FA hinsichtlich der im Rahmen des Kartenzockturniers vom Turnierdatum veranstalteten Turnierspiele

Main Event, Buy In 3.500,00 Euro (RV/6100540/2010),

No Limit Freezout, Buy In 1.000,00 Euro (RV/6100541/2010),

No Limit Freezout, Buy In 2.000,00 Euro (RV/6100542/2010),

No Limit 1 Rebuy Tournament, Buy In 500,00 Euro (RV/6100543/2010),

No Limit, Unlimited Rebuy, Satelite to Main Event, Buy In 200,00 Euro (RV/6100544/2010),

No Limit, 1 Rebuy Satelite, Buy In 500,00 Euro (RV/6100545/2010),

No Limit Turbo, 61 Teilnehmer Buy In 500,00 Euro (RV/6100546/2010),

No Limit Turbo, 78 Teilnehmer Buy In 500,00 Euro (RV/6100547/2010)

betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor BGBI. I 2010/54 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die acht Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof betreffend Rechtsgeschäftsgebühren ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zeitraum Turnierdatum veranstaltete die Bf ein **Kartenzockturnier** im Rahmen der *Pokertour*.

Im Rahmen einer **Nachschauf gemäß § 144 BAO** und dem dazu ergangenen Betriebsprüfungsbericht wies das Finanzamt die Bf, welche auf Grund des Vertrages vom Zeitpunkt mit der Gesellschaft und dem Eigentümer des Veranstaltungshotels sich als Veranstalterin des Pokerturniers im oben angeführten Zeitraum ausgewiesen hat, auf die

Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Turniers hin und forderte sie zur Selbstberechnung der entstandenen Gebühren und deren fristgerechten Abfuhr an das Finanzamt auf. Anlässlich der Nachschau wurde eine Niederschrift gemäß § 146 BAO mit den oben angeführten Personen aufgenommen, aus der die wesentlichen Daten der einzelnen acht Turnierspiele im Rahmen dieses Pokerturniers, wie Anzahl der Spielteilnehmer, Höhe der geleisteten Spieleinsätze, Anzahl der Gewinnränge und die Höhe der Gewinne hervorgehen. Hingewiesen wurde auch, dass das Pokerturnier nach der Spielvariante „Texas Hold’em“ gespielt worden sei und es keine Cash Games gegeben habe.

Das Finanzamt setzte mit **Bescheiden vom 11.05.2010 gemäß § 201 BAO** für die im oben angeführten Zeitraum veranstalteten Turnierspiele der Kartenpokerspielvariante „Texas Hold’em“ Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idFv BGBI. I 2010/54 fest, und zwar:

Main Event, Buy In 3.500,00 Euro: 407.750,00 Euro

No Limit Freezout, Buy In 1.000,00 Euro: 52.000,00 Euro

No Limit Freezout, Buy In 2.000,00 Euro: 65.500,00 Euro

No Limit 1 Rebuy Tournament, Buy In 500,00 Euro: 23.755,17 Euro

No Limit, Unlimited Rebuy, Satelite to Main Event, Buy In 200,00 Euro: 19.231,40 Euro

No Limit, 1 Rebuy Satelite, Buy In 500,00 Euro: 6.328,13 Euro

No Limit Turbo, 61 Teilnehmer Buy In 500,00 Euro: 6.625,00 Euro

No Limit Turbo, 78 Teilnehmer Buy In 500,00 Euro: 8.750,00 Euro

Die Bemessungsgrundlage je Turnierspiel wurde dabei nach der Formel „Gesamtsumme Starteinsätze (buy-in) plus – falls ein Nachkauf von Spieljetons möglich war – Gesamtsumme nachträgliche Einsätze (rebuys and add-ons) abzüglich anteiliger Einsatz der Gewinner“ berechnet und den jeweiligen Bescheiden je Turnierspiel zugrunde gelegt. Die je Turnierspiel erfolgte bescheidmäßige Festsetzung sei gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO auf Grund von nicht bekannt gegebenen selbstberechneten Beträgen erfolgt. Der Bemessung wäre das Ergebnis der Nachschau zugrunde gelegt worden.

In der ausführlichen Begründung stellt das Finanzamt die Glücksspieleigenschaft der Pokervariante „Texas Hold’em“ dar, setzt sich mit der Rechtswirksamkeit des Zustandekommens von Glücksspielverträgen auseinander, zitiert hinsichtlich der Frage der Notwendigkeit zur Vorlage von Sachverständigengutachten im Einzelfall höchstgerichtliche Judikatur, erläutert den Spielablauf mit Vorrunden und zu besteuerndem Spiel in den Gewinnrängen und bezieht sich hinsichtlich Bemessung und Höhe der Gebühr auf die anlässlich der Nachschau vorgelegten Turnierdaten.

In den fristgerecht eingebrachten **Berufungen vom 08.06.2010** wendet die Bf **Mangelhaftigkeit des Verfahrens** und **unrichtige rechtliche Beurteilung** ein.

Im Rahmen des ersten Berufungspunktes **Mangelhaftigkeit des Verfahrens** werden nach zum Teil wörtlicher Wiedergabe der Bescheidbegründungen bestimmte Passagen

daraus herausgegriffen und darauf entgegnet. Nach kurzer Darstellung der Spielregeln von Texas Hold'em geht die Bf auf die Frage der Zufallsabhängigkeit des Spiels ein. Sie pflichtet dem Finanzamt zwar bei, dass die Spieler keinen Einfluss auf ihre Starthände hätten, jedoch sehr wohl Gewinnen oder Verlieren beeinflussen könnten. Die Spielregeln seien schnell erlernt, deren Kenntnis würde jedoch nicht ausreichen, um zu gewinnen. So obliege es dem Spieler einzuschätzen, ob er seine Karte spielen möchte oder nicht. Durch Beobachtungen der bisherigen Spielrunden, etwa, wer bezahlt, wer erhöht hat, habe er das bisherige Spiel seiner Gegner sowie seine Position am Tisch, sein Image, die Stärke seiner Hand und viele andere Faktoren zu erwägen, um etwa einen Gegner zum Passen seines Blattes zu bringen. Beobachtungsgabe und Geschicklichkeit des Spielers wären für die Entscheidung zu bieten, und diesfalls mit welchem Betrag, entscheidend. Diese für das Pokerspiel maßgeblichen Geschicklichkeitsmomente würden erklären, warum es Weltranglisten über eine kleine Anzahl von Pokerspielern gebe, die konstant immer wieder gewonnen hätten. Im Unterschied zum Roulette, wo jedes Spiel als in sich abgeschlossen betrachtet werden könne, habe beim Poker jedes Spiel Einfluss auf die weiteren. So würden sich die Jetonsstände bei jedem Spiel verändern, jeder Spieler Informationen über seine Gegner sammeln, um sie zu einem späteren Zeitpunkt einzusetzen.

Im Hinblick auf die widersprüchlichen Tatsachenfeststellungen des Finanzamtes bedürfe der entscheidungsrelevante Sachverhalt in wesentlichen Punkten umfangreicher Ergänzungen, etwa durch ein **einschlägiges Sachverständigengutachten**, um als verlässliche Entscheidungsgrundlage herangezogen werden zu können. Auf Grund des mangelhaften Ermittlungsverfahrens sei der angefochtene Bescheid mit einem wesentlichen Verfahrensmangel belastet.

Hinsichtlich des Vorwurfs der **unrichtigen rechtlichen Beurteilung** zieht die Bf die Legaldefinition des § 1 Abs. 1 GSpG, welcher an den Glücksspielbegriff des GSG anknüpfe, an, wonach es sich dabei um Spiele handle, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhingen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien der glücksspielrechtliche Glücksspielbegriff des § 1 GSpG und der strafrechtliche Glücksspielbegriff des § 168 Abs. 1 StGB deckungsgleich. Da ein Judikat des BG Innere Stadt Wien (vgl. GZ 194/01 vom 24.05.2004) das Kartenspiel Texas Hold'em nicht unter den strafrechtlichen Glücksspielbegriff des § 168 Abs 1 StGB subsumiert habe, würde dieses in Konsequenz aus den obigen Ausführungen auch nicht unter den glücksspielrechtlichen Glücksspielbegriff des § 1 GSpG fallen. Mangels Vorliegen eines Glücksspieles gemäß § 1 Abs. 1 GSpG, auf den § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit b GebG Bezug nehme, lägen auch nicht die Voraussetzungen für die Erhebung der Rechtsgeschäftsgebühr vor.

Infolge der Komplexität der Sach- und Rechtslage ersuchte die Bf um Verlängerung der Berufungsfrist zwecks Einbringung detaillierter Berufungsgrundlagen.

Mit **Schriftsatz vom 31.08.2010** ergänzte die Bf ihre **Berufungsgrundung** zum **Beschwerdepunkt der Mangelhaftigkeit des Verfahrens**. Die Abgabenbehörde habe ohne Durchführung eines konkreten Verfahrens betreffend Ermittlung

der Bemessungsgrundlage Gewinstgebühr vorgeschrieben, obwohl bei der Bf mangels Teilnahme am Spiel kein Gewinn lukriert worden sei. Die Bf zitiert in diesem Zusammenhang Auszüge aus Berichten von im Jahr 1994 stattgefundenen abgabenrechtlichen Prüfungen, wonach das Führen von Aufzeichnungen über die den Gebühren unterworfenen Gewinne im praktischen Spielbetrieb sich als nicht durchführbar erwiesen habe, zumal nur die Spieler über Einsatz und Gewinn aus dem Spiel verfügten und die Bf keine Gewahrsame über diese Geldbeträge hätte. Im Hinblick auf § 28 Abs 3 GebG weist die Bf darauf hin, dass die Abgabenbehörde, die vor Veranstaltungsbeginn in Kenntnis der Veranstaltung gewesen sei, nicht einmal im Ansatz einen Versuch gemacht hätte, von den Spielern als Vertragsteile, welche zur unmittelbaren Gebührenentrichtung verpflichtet wären, die Gebühr einzuheben. Damit habe aber die Abgabenbehörde gegen das verfassungsrechtliche Sachlichkeitssgebot und den Gleichheitsgrundsatz verstoßen.

Die Berufungen wurde dem **Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt.**

Zwischenzeitlich brachte die Bf bei der Abgabenbehörde einen von dieser an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) weitergeleiteten Schriftsatz zwecks **Urkundenvorlage** ein, in welchem die Bf das **EuGH-Urteil Rechtssache C-64/08, Ernst Engelmann** vorlegte. Unter Bezugnahme auf dieses Judikat führte die Bf aus, dass sie keine Konzession erhalten habe, da sie nicht die von den nationalen Rechtsvorschriften verlangten Voraussetzungen erfüllt hätte und die nach den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Konzessionen bereits unter Verletzung des Transparenzgebotes, des Gleichbehandlungsgrundsatzes und des Verbots der Diskriminierung aus Gründen der österreichischen Staatsangehörigkeit vergeben worden seien. Die Bf wäre unter Verletzung des Unionsrechts mangels sinngemäßer Anwendung des gegenständlichen EuGH-Urteils bei der Vergabe der Konzession ausgeschlossen worden, sodass der in § 33 TP 17 GebG vorgesehene Ausnahmetatbestand auf sie keine Anwendung finden könne.

In einer **ergänzenden Berufungsbegründung vom 01.02.2011** wendet die Bf **wesentliche Verfahrensmängel infolge mangelnder Sachverhaltsermittlung** ein, zumal das Finanzamt unterlassen habe, Ermittlungen dahingehend durchzuführen, ob die bescheidengegenständlichen Spiele in Anbetracht der Glücksspiel-Definition des § 1 Abs 1 GSpG mit dessen ausschließlicher oder vorwiegender Zufallsabhängigkeit die Voraussetzungen des Gebührentatbestandes des § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit b GebG erfüllten, da letzterer an das Vorliegen eines Glücksspiels anknüpfte. Insbesondere wäre die Tatsachenfrage zu ermitteln gewesen, ob es sich beim Kartenspiel Poker in seinen verschiedenen Variationen um ein Glücksspiel oder um ein Geschicklichkeitsspiel handle. Nach näheren Ausführungen über die Quantifizierung der Zufallsabhängigkeit (vorwiegend – ausschließlich) referiert die Bf unterschiedliche **Gutachten aus 1993 und 1994**, welche sich mit der Frage der Qualifikation von Pokerspielen als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiele bzw. dem Einfluss des Bluffens auf den Spielverlauf auseinandersetzen. Da sich die Spielregeln für die von der Bf veranstalteten Pokerturnieren nicht geändert hätten, seien diese Gutachten nach wie vor aktuell. Im April

2010 wäre Poker überdies vom Olympischen Komitee (IOC) als Geschicklichkeitsspiel anerkannt worden.

Auch der VwGH habe in seinem Erkenntnis VwGH 3.11.2005, 2005/15/0128 (zur Kriegsopferabgabe ergangen) infolge Sachverhaltsbindung betreffend die Feststellungen der bescheiderlassenden Behörde erkannt, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel wäre. Das Erkenntnis **VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201**, in welchem der Glücksspielcharakter als durch die belangte Behörde auf Grund eines Gutachtens ausreichend belegt erachtet wurde, wäre aber nicht auf die beschwerdegegenständlichen Turniere anwendbar, da es sich um eine andere Gesellschaft handle und die Bf überdies keine Kenntnis über die dem zitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Spielabläufe habe.

In der Folge setzt sich die Bf ausführlich mit den beiden Judikaten VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 auseinander, welche zu ebenfalls von der Bf veranstalteten Spielen ergangen sind. In beiden Fällen habe das Höchstgericht die Bescheide der Finanzlandesdirektion wegen Verfahrensmängel aufgehoben. Die Frage, ob ein Kartenspiel Glücksspielcharakter habe oder ein Geschicklichkeitsspiel sei, sei eine reine Tatfrage und nicht Rechtsfrage und durch Beziehung von Gutachtern zu klären, weil **noch kein abschließendes Gutachten** vorliege. Seit dem Erkenntnis des VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 sei weder von der erstinstanzlichen Behörde, noch von den Berufungsbehörden eine Ergänzung der Gutachten eingeholt worden, weswegen im gegenständlichen Verfahren der bestehende Verfahrensmangel der mangelhaften Sachverhaltsermittlung evident sei.

Hätte die Behörde gemäß den gesetzlichen Anforderungen zur Ermittlung des Sachverhaltes einen Gutachter bestellt, so hätte dieser die hier veranstalteten Spiele als Geschicklichkeitsspiele qualifiziert und wäre damit die wesentliche Voraussetzung des Gebührentatbestandes, nämlich das Vorliegen eines Glücksspieles nicht erfüllt gewesen mit der Rechtsfolge, dass keine Gebühr festzusetzen gewesen wäre.

Auch europaweit gäbe es mittlerweile heftige Diskussionen, ob Poker ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel sei, und zwar auf der Ebene der Rechtsglehrten und Rechtswissenschaftler. So werde in dem Artikel von Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht? Medien&Recht Int., 2009 Heft 2, Seite 41, aufgezeigt, dass das Pokerspiel Texas Hold'em ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel sei. Diesen Ergebnissen habe sich auch das Landgericht Karlsruhe in seinem Berufungsurteil vom 20.1.2009, AZ: 18 AK 127/08 angeschlossen, und auch Italien behandle Poker als Geschicklichkeitsspiel.

In Deutschland sei ein Feldversuch unter Aufsicht der TÜV Rheinland Secure IT GmbH durchgeführt worden, bei welchen auf die Durchschnittsspieler abgestellt worden sei, da bloße mathematische Kalkulationen und verwickelte Wahrscheinlichkeitsrechnungen nicht die Fähigkeiten eines Durchschnittsspielers widerspiegeln würden (Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure IT GmbH/Henze/Kalhamer, Pokerstudie 2008). Denn nur in den seltensten Fällen würden Durchschnittsspieler all die Fähigkeiten

beherrschen, auf denen die Geschicklichkeit beruhe. Der Feldversuch habe ergeben, dass jedenfalls bei dem Kartenspiel Texas Hold'em in einer Serienvariante in mehr als 50% der Fälle ein Geschicklichkeitsspiel vorliege.

Unter Punkt **Unrichtige rechtliche Beurteilung** resümiert die Bf, dass – zumal Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei – kein der Gebührenpflicht unterliegender Tatbestand vorläge, da das GebG ausschließlich auf Glücksspiele abstelle.

Es stelle sich die Frage der **Zulässigkeit des Einbeziehens eines Geschicklichkeitsspiels in das Bundesmonopol** durch BGBl. I Nr. 54/2010 und weiters, ob durch den Verweis in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG auf § 1 Abs. 1 GSpG nicht weiterhin ausschließlich jene Spiele, die die Kriterien in § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen, die Gebührenpflicht auslösen.

Das österreichische Glücksspielmonopol gründe sich auf die Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG, welcher sich nach seinem Wesensgehalt am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.1.1925 orientiere. Die Gewerbeordnung aus 1859 regle die "Haltung von erlaubten Spielen" als Teilberechtigung des Gast- und Schankgewerbes. Die "Haltung von erlaubten Spielen" könne aber auch gesondert als selbständiger Erwerbszweck ausgeübt werden. Nach der Gewerbeordnung 1994 könne das Halten von Spielen als freies Gewerbe ausgeübt werden, weswegen zum Beispiel Kartenspiele, deren Ausgang teils von Geschicklichkeitsmomenten abhänge, als freies Gewerbe veranstaltet werden können. Damit seien diese Spiele nicht vom Glücksspielmonopol erfasst und Pokersalons seien auch keine Spielcasinos. Daraus könne geschlossen werden, dass Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG zwar den einfachen Bundesgesetzgeber ermächtige, ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber ermächtige, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken, wie etwa auf Poker ohne Bankhalter als Geschicklichkeitsspiel, das bisher der Gewerbeordnung unterlag.

Zur **europarechtlichen Zulässigkeit der Gebühr** nach § 33 TP 17 Z 7 GebG idF vor dem 1.1.2011 brachte die Bf. vor, dass bei der EU-Kommission eine Beschwerde gegen die Republik Österreich wegen Verdachts der Gewährung EU-widriger Beihilfen an zwei österreichische Institutionen eingebracht und eingeleitet worden sei (CP 176/2009). Werde die Anwendbarkeit des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG bejaht, liege ein Beihilfentatbestand nach Art. 107 f AEUV vor. Denn einerseits würden diese Rechtsgeschäftsgebühren auf Glücksspiele von der nichtkonzessionierten Anbieterin erhoben werden. Andererseits werde der einzigen nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Anbieterin ein aus staatlichen Mitteln bestehender selektiver Vorteil dadurch gewährt, dass auf diese Anbieterin diese Gebührenvorschrift nicht anzuwenden sei, sondern lediglich eine Konzessionsabgabe (Spielbankabgabe) zu leisten sei, was für die Bf. eine Schlechterstellung ergäbe. Die Schlechterstellung der Bf. ergäbe sich daraus, dass die abgabepflichtige Konzessionärin bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe die von ihr ausgegebenen Propagandajetons als Steuerabsetzbetrag in Abzug bringen könne, was bei der Rechtsgeschäftsgebühr nicht möglich sei. Durch die „Erdrosselungsgebühr des § 33 TP 17 Z 7 GebG“ würde insbesondere auch der

Haftungsstock geschmälert und dadurch die Bewerbung für eine Konzession erschwert. Abschließend wiederholt die Bf, dass es sich bei den von ihr veranstalteten Spielen um wissenschaftlich belegte Geschicklichkeitsspiele handle, welche nicht der Gewinstgebühr unterlägen.

Die Bf beantragte im Rahmen der Berufungsergänzung **folgende Beweise**:

Beizuschaffender Akt des LG Karlsruhe zur AZ: 18 AK 127/08

Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff;

Beizuschaffende Studie Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure iT GmbH/Henze/Kalhamer, Pokerstudie 2008;

beizuschaffender Akt des Verwaltungsgerichtshofes zur ZI. 97/16/0387 samt darin enthaltener Gutachten zur Frage Glücksspiel/Geschicklichkeitsspiel.

Als weiteren Beweis legte die Bf ein wissenschaftliches Gutachten von Univ.Prof. Dr. B.B van der Genugten und Dr. P.E.M. Borm „Eine Analyse verschiedener Blackjack-Varianten“ vom 14. September 1999 vor.

In einer **weiteren Berufungsergänzung vom 14.02.2011**, eingebracht durch den per 10.02.2011 bevollmächtigten steuerlichen Vertreter weist die Bf neuerlich unter Bezugnahme auf VwGH 20.8.1998, 97/16/0387, wonach der Spieler sehr wohl den Erfolg beeinflussen könne, darauf hin, dass es sich bei Poker nicht um ein Glücksspiel handle. Ein Einzelspieler würde gegen andere Spieler im sportlichen Sinn antreten und durch sein persönliches Können, seine Fertigkeiten und Fähigkeiten das Verhalten der anderen Spieler und damit das Ergebnis bestimmen. In diesem Zusammenhang betont die Bf. die Bedeutung des Bluffens. Unbestritten sei auch, dass jedem Sport auch ein gewisses Glückselement innewohne, wie etwa Wetterverhältnisse, Belag und Zustand von zB Tisch-Tennistischen, Zustand des Gegners (körperlich und mental). Den Pokersportcharakter würde auch die Tatsache unterstreichen, dass Pokerturniere mit Pokerstars im Sportfernsehen übertragen würden. Als Beweis legt die Bf eine Aufstellung der großen Turnierserien weltweit und eine Rangliste der erfolgreichsten Pokerspieler bei. Maßgeblich seien die Fähigkeiten des Spielers und nur zu einem geringen Teil der Zufall. Mangels Glücksspielcharakter wäre daher auch die Gebührenvorschreibung gemäß § 33 TP 17 Z 7 nicht begründet.

In einer weiteren **Berufungsergänzung vom 22.03.2011** mit Ausführungen zur Glücksspielgesetznovelle beantragte die Bf die Durchführung einer **mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat**. Weiters regte die Bf. an, eine stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen, da zwar das Glücksspielgesetz mit BGBl. I 2010/54 vom 19. Juli 2010 veröffentlicht wurde und gemäß Inkrafttretensbestimmungen bereits mit 20. Juli 2010 Geltung gefunden habe. Allerdings ergäbe sich aus § 60 Abs. 22 GSpG, dass die steuerlichen Regelungen erst ab dem

1.1.2011 Gültigkeit besäßen. Würde man die ab 1.1.2011 geltenden Regelungen schon für 2010 anwenden, würde es zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung kommen.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidungen, da in den Bescheiden die Rechtsansicht ausführlich dargestellt worden sei.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 21.04.2011** entgegnete das Finanzamt zu den Berufungsausführungen wie folgt:

Wesentlicher Verfahrensmangel – Mangelnde Sachverhaltsermittlung betreffend Glücksspiel – Geschicklichkeitsspiel:

Dem Vorwurf, es sei nicht nachgewiesen worden, dass es sich bei den gegenständlichen Spielen (Poker in der Variante Texas Hold'em) um ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs 1 GSpG handle, könne entgegengehalten werden, dass diese Frage durch höchstgerichtliche Judikatur bereits entschieden worden sei.

Bisher sei es nach Ansicht des VwGH notwendig gewesen, die Glücksspieleigenschaft im Einzelfall mit Sachverständigengutachten nachzuweisen, da eine ausdrückliche Nennung von Poker als Glücksspiel im Gesetz bis zur Glücksspielgesetzesnovelle 2008 nicht erfolgt sei. Wegen unzureichender Entscheidungsgrundlagen zur Beantwortung der Glücksspieleigenschaft habe der VwGH in seinen Erkenntnissen VwGH 18.12.1995, 95/16/0047, VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 die Berufungsentscheidung wegen Verfahrensmängel aufgehoben, die Aufhebung sei jedoch nicht deshalb erfolgt, weil keine Glücksspieleigenschaft vorgelegen wäre.

Im Gegensatz dazu erachtete der Gerichtshof im Verfahren VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 das im erstinstanzlichen Verfahren eingeholte Sachverständigengutachten als ausreichende Entscheidungsgrundlage für die Beurteilung von Poker in den Varianten „Seven Card Stud“, „Texas Hold'em“, und „Five Card Draw“ als Glücksspiele. In dem genannten Gutachten wäre trotz einiger Mängel entscheidungsrelevant ausreichend deutlich gemacht worden, dass u.a. Poker in der dargestellten Variante auf Grund der Vielzahl der denkbaren Spielkonstellationen, die sich trotz des Umstandes, dass einzelne Karten offen zugeteilt würden, ergeben könnten, ein Spiel sei, dessen Ausgang, wenn schon nicht ausschließlich, so doch vorwiegend vom Zufall abhängig sei.

Darüber hinaus würde die Glücksspieleigenschaft sämtlicher international gebräuchlicher Poker-Spielvarianten durch nachstehende langjährige Judikaturpraxis bestätigt: UFS 5.4.2007, RV/1663-W/06, RV/1664-W/06, RV/1665-W/06, RV/1666-W/06, RV/1667-W/06, RV/1668-W/06, RV/1669-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02 sowie UVS Wien, 3.8.2000, 06/06/5595/99. Kernfrage all dieser Entscheidungen sei die Frage nach der Zufallsabhängigkeit i.S.d. § 1 Abs 1 GSpG als maßgebliches Unterscheidungskriterium zwischen Geschicklichkeitsspiel und Glücksspiel. Als Zufallselemente erachtete der VwGH jene Elemente, die unabhängig vom zielbewussten Handeln, der Geschicklichkeit und dem Belieben der beteiligten Personen, den Spielausgang beeinflussen würden. Auch nur geringfügiges Überwiegen des Zufallselements würde für die Qualifikation

als Glücksspiel genügen. Eine prozentuelle Abwägung zwischen Zufalls – und Geschicklichkeitskomponente wäre nicht entscheidend. Vielmehr wäre für die Charakterisierung, ob Glücksspiel oder Geschicklichkeitsspiel vorliegt, eine gesamthafte Betrachtung erforderlich. Mehrfach wäre in den Entscheidungen hervorgehoben worden, dass bei Poker nicht taktisches Verhalten der Spieler, sondern beim Aufdecken der Karten der Zufall entscheidend sei.

Dem Argument, dass gerade bei Pokermeisterschaften und im Turnierbereich, wo immer dieselben Spieler gewinnen würden, dafür spräche, dass es sich bei Poker jedenfalls im Turnierbereich um ein Geschicklichkeitsspiel handle, hielt das Finanzamt entgegen, dass Pokermeisterschaften oder Turnierspiele mit ihrer "Spezialregel" auf eine Periodenbetrachtung abstellt und nicht der Spielausgang des einzelnen Spieles nach der Spielregel, sondern der Blick auf den Saldo, gebildet aus Gewinnen abzüglich Einsätzen und Verlusten, ausschlaggebend sei. Dem Wortlaut des Gesetzes gemäß § 1 Abs. 1 GSpG sei aber bei der Beurteilung der Zufallsüberwiegendheit ein Einzelspiel heranzuziehen. Die Zufallsabhängigkeit des Gewinns bzw. Verlusts könne dabei aber nicht - in einer gegebenenfalls auch unendlichen Zeitspanne - als Saldo von Einsatz und Gewinn verstanden werden, sondern sei aus dem Spiel als systemischem Einzelspiel zu ermitteln. Eine Einzelbetrachtung sei auch deshalb anzuwenden, weil dem Grunde nach das Spiel, also jene Zeitspanne, die sich vom Austeilen der Karten bis zur Aufteilung des Pots erstrecke, zu beurteilen sei. Auch wenn eine gewisse Beeinflussung des Spielergebnisses nicht abgestritten werden könne, habe der Pokerspieler keine sichere Methode in der Hand, mit der er, diese bewusst und gekonnt anwendend, den Ausgang des einzelnen Spieles mit hundertprozentiger Sicherheit für sich entscheiden könnte. Tatsache sei daher, dass beim Einzelspiel der Zufall (das Glück) weitaus dominierender sei.

Zum Berufungspunkt der unrichtigen rechtlichen Beurteilung und insbesondere den Ausführungen betreffend die „Einbeziehung von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol“ hält das Finanzamt fest, dass das Veranstalten von Glücksspielen kein Regelungstatbestand der Gewerbeordnung sei, sondern in den Kompetenztatbestand des Monopolwesens fallen würde. Es sei zwar richtig, dass das „Halten von erlaubten Spielen“ in den Kompetenztatbestand der Angelegenheiten des Gewerbes fallen würde, worunter Poker als Glücksspiel jedoch nicht zu subsumieren wäre. Die Unterscheidung zwischen erlaubten bzw. verbotenen Spielen könne nicht unmittelbar der GewO 1859, sondern den einschlägigen Bestimmungen des StG 1852 entnommen werden, welche Hazard- oder reine Glücksspiele unter Strafe stellten. Die Judikatur zum § 522 StG 1852, RGBI 1852/117 hätte bereits Poker als verbotenes Glücksspiel angesehen. Der im Jahr 1920 novellierte § 522 StG 1852 hätte Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhingen oder die durch Verordnung namentlich verboten waren, ausdrücklich als sogenannte „verbotene“ Spiele bezeichnet. Nach der Glücksspielverordnung, BGBI. 1923/253 sei auch Poker ein unter das Monopol fallendes, verbotenes Glücksspiel gewesen. Das „Halten von Spielen“ iSd Gewerberechts

habe ausschließlich Geschicklichkeitsspiele umfasst, wozu Poker eindeutig nicht zähle. Eine Gewerbeberechtigung zum „Halten von erlaubten Spielen“ umfasse daher etwa nicht die Erlaubnis zum Betrieb eines Pokercasinos.

Hinsichtlich der **europarechtlichen Zulässigkeit der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Z 7 GebG idF vor dem 1.1.2011** weist das Finanzamt darauf hin, dass der EuGH im Urteil vom 8.9.2010 Rs *Engelmann*, C-64/08, welches noch zur alten österreichischen Glücksspielrechtslage ergangen sei, die grundsätzliche Zulässigkeit eines nationalen Konzessionssystems als eine zur Zielerreichung zulässige Beschränkung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit bestätigt habe. Mit dem novellierten Glücksspielgesetz wäre die im vorgenannten Urteil geforderte Transparenz bei der Vergabe von Spielbankkonzessionen bereits ausdrücklich gesetzlich verankert worden. Auf Grund der Wirkungsweise von Unionsrecht habe das Urteil *Engelmann* keine Auswirkung auf rein innerstaatliche Sachverhalte, es könne zu keiner Änderung der Rechtslage im Falle konzessionslosen Anbietens von Glücksspiel führen. Ein allfälliger Verstoß gegen das EU-Beihilfenrecht hätte für die Bf nicht zur Folge, dass § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG nicht anfalle, sondern dass die begünstigten Bestimmungen, somit die "Beihilfe zurückgegeben wird".

Mit **Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 06.03.2013** wurde die Entscheidung über die Berufung gemäß **§ 281 BAO idFv FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013** wegen des beim Verwaltungsgerichtshof schwebenden Verfahrens **VwGH 2012/16/0188** ausgesetzt. Dem höchstgerichtlichen Verfahren lag eine Berufungsentscheidung des UFS 7.10.2011 RV/0743-W/11, zugrunde, welcher über die Frage, ob das Kartenpokerspielturnier Texas Hold'em als Glücksspiel der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG iVm § 1 Abs. 2 GSpG unterliegt, zu entscheiden hatte. Das vorgenannte Verfahren betraf die Rechtslage Rechtsgeschäftsgebühren-Glücksspielgesetz zwischen 19.7.2010 und 1.1.2011. In diesem Zeitraum (19.7.2010 bis 31.12.2010) standen § 33 TP 17. Abs. 1 Z 7 lit.b GebG und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander. Poker wäre vom VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 als Glücksspiel eingestuft worden. Mit der expliziten Nennung von „Poker und seinen Varianten“ durch die Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 in § 1 Abs. 2 GSpG habe das Glücksspielgesetz dem Rechnung getragen. Die das Berufungsbegehren abweisende Berufungsentscheidung wurde mit VwGH-Beschwerde zu oben genannter Geschäftszahl bekämpft, nachdem die zuvor eingebrachte VfGH-Beschwerde B 1357/11 erfolglos geblieben war. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 29.8.2013 die Behandlung der Beschwerde mit der Begründung ab, dass die angefochtene Berufungsentscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen sei.

In einer weiteren **Berufungsergänzung** vom **19.9.2013** nimmt der nunmehr bevollmächtigte Rechtsverteilter auf die Entscheidung des **UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02** Bezug. In dieser Entscheidung habe der UFS einen Unterschied zwischen sogenannten Cash Games und Turnierpoker insofern festgestellt, als bei letzterem als Meisterschaft

der Gewinn und Verlust nicht von einem Einzelspiel sondern von einer Vielzahl von Spielen abhängen würde. Pokermeisterschaften würden auf eine Periodenbetrachtung (Langzeitbetrachtung) abstellen.

Die Bf verweist diesbezüglich auf *Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008,442, wonach ein Turnierspieler eine Vielzahl von Spielen zu absolvieren hätte, der Ausgang deshalb nicht vom Zufall sondern von dessen Geschicklichkeit abhänge. Texas Hold'em würde demzufolge als Serienspiel von der Literatur als Geschicklichkeitsspiel angesehen.

Des Weiteren zieht die Bf. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 an. Durch die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs 2 GSpG (BGBI 620/1989 idF BGBI I 54/2010) wäre Poker nicht mehr vom Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst. Das GSpG wäre in seiner Gesamtheit nicht mehr anwendbar. Dieses aufhebende Erkenntnis würde alle Rechtsanwendungsorgane bereits ab dem Entscheidungsdatum, somit ab dem 27.6.2013 binden. Da die Bf. selbst den Individualantrag auf Aufhebung der genannten Bestimmung gestellt hätte, dürfe im beschwerdegegenständlichen Verfahren ihr gegenüber diese Bestimmung nicht angewendet werden.

Nach Zustimmung des Parteienvertreters der Bf. wurde auf Grund des anhängigen VwGH-Verfahrens zur ZI. 2011/16/0158 betreffend die Berufungsentscheidung des UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10 die Entscheidung gemäß **§ 281 BAO** idFv FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013 **mit Bescheid des UFS vom 11.11.2013 ausgesetzt**. Der vorgenannten Berufungsentscheidung lag die Rechtsgeschäftsgebührenvorschreibung gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit b GebG BGBI 1957/267, idGf, für in Turnierform angebotene/ organisierte Pokerspiele für den Zeitraum September bis Dezember 2009 zugrunde. Mit **Beschluss vom 26.6.2014 lehnte der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab**. Im Begründungsteil wird ausgeführt, dass die belangte Behörde nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen sei, und verweist diesbezüglich auf die Erkenntnisse VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 und vom 26.9. 2012, 2008/04/0117.

Im **Erörterungstermin vom 4.9.2014** brachte die Bf vor, dass die beschwerdegegenständlichen Pokerturniere in einem Zeitraum abgehalten worden seien, wo Poker noch nicht, wie ab 19.7.2010, im Glücksspielgesetz (§ 1 Abs. 2) dezidiert geregelt gewesen sei. Es fehle somit für den Zeitraum vor dem 19.7.2010 die legitime Normierung, ob Poker in Turnierform ein Glücksspiel sei. Unter Bezugnahme auf VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 und 18.12.1995, 95/16/0047 weist die Bf darauf hin, dass die Frage nach der Glücksspieleigenschaft von Poker in jedem Einzelfall durch Sachverständigengutachten zu klären wäre. Sie betont allerdings, dass es sich beim Gegenstandsfall um Pokerturniere handle, die sich nicht von vielen anderen Pokerturnieren des Typs Texas Hold'em unterscheiden würden. Es wäre ihr allerdings kein Sachverständigengutachten bekannt, welches sich mit Poker in Turnierform auseinandersetzt.

Die Bf verzichtet auf ihren Antrag auf Beischaffung des VwGH-Aktes 97/16/0387, kündigt allerdings an, darauf Bezug habende Gutachten vorzulegen und dazu auch Stellung zu nehmen. Abschließend zog die Bf ihren im Rahmen einer Berufungsergänzungsschrift vom 22.03.2011 gestellten **Antrag auf Senatszuständigkeit und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.**

Mit **Schriftsatz vom 13.10.2014** legte die Bf die dem Erkenntnis **VwGH 20.8.1998, 97/16/0387** zugrunde liegenden **Gutachten** vor. Weder das Gutachten über die Glücksspieleigenschaft des Kartenspiels 7-Card-Stud-Poker von *Grossmann* noch das Gutachten betreffend die Analyse verschiedener Blackjack-Varianten von *Van der Genugten* sowie ein gemeinsamer Nachtrag zu den genannten Gutachten betreffend Geschicklichkeitsspiele würden die Pokerspielvariante Texas Hold'em noch die Spielvariante „Turnier“ behandeln. 7-Card-Stud-Poker könnte nicht mit Texas Hold'em verglichen werden. Ebenso sei bei der Beurteilung der Glücksspieleigenschaft maßgeblich, ob Poker in Turnierform oder in Form von sogenannten „Cash Games“ gespielt werde.

Aus diesen Gründen wären die oben erwähnten Gutachten für die gegenständlichen Beschwerdefälle nicht einschlägig. Entscheidend wäre, ob Poker in der Spielvariante Texas Hold'em in Turnierform **zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes (Turnierdatum) ein Glücksspiel darstellte oder nicht**. Nur dann wäre dem Erfordernis der Einzelfallbetrachtung für die Glücksspieleigenschaft jeder einzelnen Spielart gesondert (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0047) – gegebenenfalls nach Einholung eines Sachverständigengutachtens - Rechnung getragen. Gutachten, Judikatur und Literatur, die sich mit Poker in anderen Spielvarianten oder mit Poker Texas Hold'em in Cash Games auseinandersetzten, wären nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

Gemäß § 323 Abs. 39 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013 ist, soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.

1. Der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt:

Das BFG stellt auf Basis des oben dargestellten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

Am Vertragsdatum schlossen die Gesellschaft als Rechteinhaberin und die Bf als Veranstalterin einen Vertrag über die Veranstaltung und Durchführung eines Pokerturniers im Rahmen der Pokertour, einer Serie großer Live-Pokerturniere. Auf Grundlage dieses Vertrages veranstaltete die Bf. im Zeitraum Turnierdatum das internationale Pokerturnier „PokerEvent“ mit Buy-In-Beträgen von bis zu EUR 3.750,00. Beim Turnier wurden laut Turnierprogramm täglich Turnierspiele der Pokervariante Texas Hold’em in den Spielvarianten gespielt. Die Turnierspiele wurden nach den Teilnahmebedingungen und Turnierregeln der Pokertour ausgetragen, wobei die Vorrunden bis zu den Gewinnrängen reine Ausscheidungskriterien waren. Für die einzelnen Turnierspiele galten unterschiedliche Gewinnränge.

Im Zuge einer Nachschau des Finanzamtes während Abhaltung des Turniers wurden die Turnierdaten, welche durch die Veranstalterin bekanntgegeben wurden, im Rahmen einer Niederschrift festgehalten. Daraus gehen die einzelnen Teilnehmer, Buy-In-Beträge, gegebenenfalls Rebuys, Add-ons und Gewinnränge je Turnierspiel hervor. In einer ergänzenden E-Mail teilte die Bf ergänzende Daten bezüglich des ersten und letzten Turnierspiels, insbesondere die Anzahl der Teilnehmer und Rebuys, mit.

Der Gebührenbemessung im Rahmen der nunmehr angefochtenen Bescheide liegt das Ergebnis der durch das Finanzamt durchgeführten Nachschau zugrunde.

2. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 GebG** in der Fassung vor BGBI I Nr. 54/2010 (GSpG-Novelle 2008) unterliegen der Gebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

Z 7: Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,

Z 7 lit. b: wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25%.

Das Gebührengesetz verweist auf **§ 1 Abs. 1 des Glücksspielgesetzes** (GSpG), BGBI 620/1989 idgF. (= aF in der Fassung noch vor der Novelle 2008 durch BGBI I 54/2010 und der Novelle 2010 mit BGBI I 73/2010, je in Geltung ab 1. Jänner 2011), der lautet: Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

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

Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol). Gemäß § 28 Abs. 3 GebG idF des AbÄG, BGBI I 2005/105 **bis zum 31.12.2010** sind bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet (Gebührenschuldner). Der zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete hat

der vorzulegenden Abrechnung Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten (§ 31 Abs. 3 GebG).

Nach § 28 Abs. 4 GebG haben die zur unmittelbaren Gebührenentrichtung verpflichteten Personen besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist ua. die Gebühr nach Z 7, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

Nach § 31 Abs. 3 GebG sind diesfalls die Gebühren am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonates fällig, dies unter Vorlage einer Abrechnung = Gebührenanzeige.

Die Bf konzentriert ihre Berufungs- bzw. Beschwerdeeinwendungen in ihren Schriftsätzen im Wesentlichen auf die Beschwerdepunkte der Mangelhaftigkeit des Verfahrens und der unrichtigen rechtlichen Beurteilung.

3. Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Die Bf rügt insbesondere die **mangelnde Sachverhaltsermittlung** als wesentlichen Verfahrensmangel und legt in ihren Schriftsätzen den Fokus auf die Kernfrage, ob Poker unter die Geschicklichkeits- oder Glücksspiele einzuordnen sei. Insbesondere habe es die belangte Behörde unterlassen, durch ein einschlägiges Sachverständigengutachten die „Tatfrage“ zu lösen, ob es sich bei den beschwerdegegenständlichen Spielen um Glücksspiele im Sinne der Begrifflichkeit des § 1 Abs 1 GSpG mit dessen ausschließlicher oder vorwiegender Zufallsabhängigkeit handle.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat sich bereits in der Entscheidung UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 (nachzulesen in <http://findok.bmf.gv.at>) mit der Glücksspieleigenschaft von Kartenpoker in der **Spielvariante Texas Hold'em** auseinandergesetzt und zur **Zufallsabhängigkeit** wie folgt ausgeführt:

„Vorweg ist der Begriff Glücksspiel privatrechtlich zu positionieren. Es handelt sich dabei um einen Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB: Ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Die Pokerspieler beginnen ihr Spiel immer mit der ihnen in Aussicht gestellten Hoffnung, dass einem von ihnen ein Vorteil (Gewinn) zukommen wird. Im Hinblick darauf tätigen die Spieler ihre Einsätze. Damit gehört das Kartenpokerspiel zu den entgeltlichen Glücksverträgen. Da § 1 GSpG und § 168 StGB in Bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann zur Auslegung des § 1 GSpG die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.“

Ein Zufall liegt vor (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047), wenn der Erfolg weder von zielbewusstem Handeln oder der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt, sondern wenn noch weitere Bedingungen dazutreten müssen, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen.

Der Begriff Zufall wird nach Meyers Enzyklopädisches Lexikon (in 25 Bänden, Bibliographisches Institut, Mannheim 1976) wie folgt definiert: "Zufall als allgemeiner Begriff für alles, was nicht als notwendig oder beabsichtigt erscheint oder dessen Eintreten durch keinen (unmittelbaren) erkennbaren bzw. nachweisbaren Grund bewirkt wird". Zufall ist dort, wo das Eintreten (Ereignis) durch keinen erkennbaren bzw. nachweisbaren Grund bewirkt wird. Demnach entspricht dieser Vorstellung von Zufall im Blick auf einen zu beurteilenden Geschehnisablauf nicht ein beliebiges Nebeneinander von "Zufallsbedingungen" und z.B. "Geschicklichkeitsbedingungen" in allen denkbarmöglichen mathematischen Verhältnisgrößen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist der Text "ausschließlich" oder "vorwiegend vom Zufall abhängig" nicht so zu verstehen, dass hier eine Abwägung Platz zu greifen hat. Bei der Beurteilung, ob Zufall oder Geschicklichkeit kausiert, ist eine Tendenz in Ausrichtung Ausschließlichkeit zu erkennen. Entweder "regiert" in seiner Fülle der Zufall oder in seiner Fülle die Geschicklichkeit. Es kann sich bei dem, was den Unterschied zur "Ausschließlichkeit" ausmacht, nur um kleine, eher zu vernachlässigende "Größen" handeln, die dem Spiel in seiner Gesamtbeurteilung nicht seinen "Charakter" nehmen.

Bei Kartenspielen, so Ehrlacher, Glücksspielgesetz, Stand 1. Oktober 1997, 2. Auflage, Seite 10, ist die **Beurteilung**, ob das Spiel ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, **nur nach den Spielregeln** möglich. Die Geschicklichkeitsspiele unterscheiden sich von den Glücksspielen dadurch, dass Faktoren wie Routine, Berechnung und Kombinationsgabe - eben die Geschicklichkeit - den Ausgang des Spieles überwiegend beeinflussen. Gesellschaftsspiele wie Tarock, Bridge oder Schnapsen sind bei Anwendung der üblichen Spielregeln als Geschicklichkeitsspiele einzustufen, "Hasardspiele" als Glücksspiele“.

Im selben Judikat des UFS folgt eine umfassende Darstellung der **Spielregeln**, des **Spielablaufes** und der **Eigenheiten des Kartenpokerspiels** (u.a. dem Bluffen), welche auszugsweise wie folgt wiedergegeben wird:

"Bei Poker spielt jeder Teilnehmer für sich selbst und hält sein Blatt (Kartenkombination), das aus 5 Karten besteht. Dieses Blatt ist nur dem Spieler bekannt (verdeckt). Die Spieler schließen Wetten darüber ab, wer von ihnen das beste Blatt (höherwertigste Kartenkombination) besitzt, wobei sie die Einsätze in eine Kasse, den Pot einzahlen ("setzen").

Poker unterscheidet sich von anderen Kartenspielen durch das Vorliegen zweier Phasen:

1. Phase: Verteilung der Karten an die Spieler
2. Phase: Die Spieler schließen Wetten darüber ab, wer von ihnen die höchstwertigste Kartenkombination hat. Wenn ein Spieler auf seine Kartenkombination eine hohe Wette legt und kein anderer Spieler bereit ist, die Wette anzunehmen, dann gewinnt dieser Spieler die bereits gemachten Einsätze, auch wenn seine Kartenkombination nicht die beste gewesen ist. Sobald die Wetten abgeschlossen sind, zeigen alle Spieler ihre Kartenkombination und der Spieler mit der höchstwertigen Kartenkombination gewinnt diese Wetten.

Taktisches Verhalten (bluffen) kann nur in der 2. Phase des Spiels zum Einsatz kommen.....

Die Grundstruktur des Spieles Poker : *In fünf Runden werden sieben Karten ausgeteilt. Zu Beginn werden die Karten gemischt. Das ist etwas Tatsächliches, aber auch Symbolhaftes. Nicht Manipulation oder Geschick sollen im Spiel sein, sondern der Zufall soll regieren. Es ist ja nicht so, dass zunächst die Karten zugeteilt werden und nur die Ausgangslage soll dem Zufall anheimgestellt sein, und dann erst beginnt die Möglichkeit für jeden Spieler durch Geschick das Spiel voranzutreiben, durch Agitationen, Entscheidungen u.s.w., sondern beim Pokerspiel wird ausgeteilt und mit Beendigung des Austeilens der Karten ist das Spiel auch schon wieder zu Ende. Es ist mit der Zuteilung der letzten Karte entschieden, wer der Gewinner, der Verlierer ist. Das Zufallen der Karten entscheidet.*

Somit ist schon vorweg zu sagen: Der Gewinn ist, wenn es nach der Regel zum Aufdecken der Spielkarten kommt, vom Zufall abhängig und zwar ausschließlich..... Gewinner ist, wer die beste Kartenkombination im Vergleich in Händen hat.....

Um das Zuteilen der Karten und den Abschluss der Wetten entstehen zwei Spannungsfelder:

Spannungsfeld 1: "Welche Karten werden mir bis zur letzten zugeteilten Karte noch zufallen?"

Spannungsfeld 2: Beim Kartenpokerspiel geht es nicht nur um das reale Zufallen von Karten, sondern auch um ein ständiges Abschließen von Wetten. Bei jeder Einsatzrunde werden neue Wetten abgeschlossen: "Mein Kartenblatt ist nicht nur gut, sondern das bessere, das beste." Durch die Hingabe eines Einsatzes wird dieses Wettangebot in den Raum gestellt und zur Annahme angeboten. Wer seinerseits auch einen Einsatz leistet, stellt seinerseits auch ein Wettangebot. Wer höher setzt als der vorhergehend setzende Spieler, bekräftigt sein Wettangebot und fordert noch mehr heraus. Natürlich weiß der Spieler, ein hoher Wetteinsatz ist nicht ein Hinweis, dass ein Mitspieler tatsächlich die höherwertigen Karten in der Hand hat. Es könnte ein so genannter Bluff vorliegen....."

*Des Weiteren gelangt der UFS in dieser Entscheidung zur Schlussfolgerung, dass **nicht eine Spielperiode, eine Kartenpartie, in den Blick zu nehmen ist, sondern nur das Einzelspiel:***

.....gemäß § 16 Abs. 5 lit. c GebG entsteht die Steuerschuld mit der Fälligkeit des Gewinstes (=Gewinn).

Mit jedem einzelnen abgeführten Pokerspiel ist nach fünf Geberrunden und der letzten Einsatzrunde das Spiel beendet. Gewinner und Verlierer, Gewinn und Verlust sind bestimmt. Die letzte Einsatzrunde ändert nichts mehr am bereits feststehenden Gewinner. Mit dem Aufdecken der Spielkarten wird der bereits feststehende Gewinner nur festgestellt. Ihm wird der Pot, ein mehr oder weniger hoher Berg von Jetons, zugeschoben. Es kann jemand auch nur bei einem einzigen Spiel mitmachen und

dann nach Hause gehen, mit Gewinn oder mit Verlust. Nach der Spielregel spannt sich kein Bogen von Verhaltensanleitungen bzw. von Ansprüchen, die über mehrere Spiele hinausgehen (Ablauf mehrerer Spiele in unmittelbaren zeitlichem Zusammenhang). Die Spielregel beginnt sozusagen mit jedem Einzelspiel neu zu laufen..... Mit Ende der 5. Geberrunde und dem Feststellen des Gewinners nach der letzten Einsatzrunde und dem Aufdecken der Karten ist der Gewinn fällig und damit die Gebührenschuld entstanden (§ 16 Abs 5 lit. c GebG)..... Gegenstand der Besteuerung ist nur der Gewinn im Einzelspiel.“

Die Bf betont in ihren Schriftsätzen wiederholt, dass zwischen Turnierpoker und Cash Games zu unterscheiden sei. Turniere würden insofern einer Spezialregel unterliegen, als bei der **Meisterschaft** Gewinn oder Verlust nicht von einem Einzelspiel, sondern von einer Vielzahl von Spielen abhingen, weshalb hier eine **Periodenbetrachtung (Langzeitbetrachtung)** angebracht wäre. Ein Pokermeister könnte ein Zufallsmoment nicht so, wie bei einem Einzelspiel, ausnützen, indem er einfach aussteigt und den Gewinn mitnimmt. Er müsse vielmehr bis zum Ende weiterspielen, eine Vielzahl von Spielen absolvieren, der Ausgang würde deshalb nicht vom Zufall, sondern von der Geschicklichkeit abhängen.

Die Berufungsentscheidung UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 geht auch auf diesen Aspekt ein, indem zwischen ökonomischem Gewinn und dem gebührenrechtlich relevanten Gewinn im Einzelspiel differenziert wird:

„Gewinn ist das, was bei jeder Auszahlung am Ende des einzelnen Spieles dem Gewinner zukommt. Das ist der Pot, die Summe aller geleisteten Einsätze am Spieltisch, der dann dem Gewinner zugeschoben wird. Davon zu unterscheiden ist der Gewinn im ökonomischen Sinn: Das ist der Restbetrag, ausgehend vom individuellen "Startkapital", der Summe der Einzelgewinne nach Abzug der Einsätze und der Verluste nach einer Mehrzahl von Einzelspielen, nach dem Ende einer "Partie", wie zB. eine Stunde Spiel, einen Abend lang, eine Nacht hindurch. Doch welches Spielkapital hat der einzelne Pokerspieler im Laufe der Zeit eingebracht hat, mit welchem Betrag geht er nach Hause? Hat er einen Gewinn oder einen Verlust? War dieser Gewinn von seiner Geschicklichkeit im Ablauf des Spieles abhängig? Diese Langzeitbetrachtung, wer am "am Ende des Tages" das Spielkapital hat, kommt bei Turnieren und Pokermeisterschaften zum Tragen, die nach einer eigenen Spielregel gespielt werden. Alle Spieler gehen mit dem selben Spielkapital ins Spiel. Wer im Minus ist, scheidet aus. Ein Ergänzen, ein Ausleihen gibt es nicht..... Wenn die Berufung von spielstrategischen Entscheidungen spricht, dann geht sie allein von ökonomischen Überlegungen aus. Was unter Gewinn zu verstehen ist, wird nicht näher ausgeführt. Der Bogen spannt sich von einer Stunde Pokerspiel bis zur Kalkulation eines Gewinnes beim Pokern im Laufe eines Lebens..... Wenn der "Pokermeister" von seinem Gewinn spricht, dann ist dieser etwas anderes, als der Gewinn beim einzelnen Spiel "im Alltag". Der ökonomische Gewinn des Pokermeisters, den er bei einem Turnier nach Durchführung mehrerer Spiele erzielt hat, ist auch nicht Gegenstand der Besteuerung.“

Die Bf. umreißt in diesem Zusammenhang in ihren Schriftsätzen auch die Geschicklichkeitskriterien von Kartenpoker, weshalb es auch Weltranglisten von Pokerspielern gäbe, die immer wieder gewinnen würden. Zwar seien die Starthände vom Zufall abhängig, im weiteren Spielverlauf wären aber sehr wohl Beobachtungsgabe und Geschicklichkeit für den Spielausgang bedeutend.

Die vorhin zitierte Berufungsentscheidung beleuchtet diese entscheidungswesentliche Facette von Kartenpoker, indem sie sich mit der Frage, **ob Kartenpoker ein Geschicklichkeitsspiel sei**, auseinandersetzt und das Phänomen des **Bluffens** beschreibt. Der UFS zeigt auf, dass im Kartenpokerspiel kein Geschicklichkeitselement, insbesondere auch nicht nach der Spielregel festzustellen sei:

„Von Geschicklichkeit ist etwas dann beeinflusst, wenn man in Ausübung des "gewusst wie" in manchen Fällen mit Sicherheit gewinnen kann. Diese Fälle müssen in einer signifikanten Häufigkeit möglich sein. Man muss von wiederholter Möglichkeit sprechen können. Insbesondere müsste aus der Spielregel der Ansatz einer Methode hervorgehen, wonach ein Spieler bei Beachtung der Methode zum Gewinn käme und einen Verlust sicher vermeiden könnte.“

Trotz der agitatorischen und taktischen Möglichkeiten, hat der Pokerspieler keine sichere Methode in der Hand, mit der er, diese bewusst und gekonnt anwendend, den Ausgang des einzelnen Spieles, mit hundertprozentiger Sicherheit für sich entscheiden könnte. Beim bekannten Gesellschaftsspiel Schnapsen hat ein Spieler es bei bestimmter Kartenkombination in der Hand, das Spiel, wenn er die Methode beherrscht, in hunderterprozentiger Weise für sich zu entscheiden. Nach dieser Spielregel besteht auch Stichzwang. Ein Spieler muss seine Karten nur in richtiger Wertigkeit und Reihenfolge ausspielen. Wenn er dies tut, ist ihm der Gewinn ziemlich sicher.“

Im Gegensatz zum Kartenspiel "Schnapsen" kann der Pokerspieler viele Rückschlüsse ziehen, in dem er sich auch die zugeteilten offenen Karten der anderen Mitspieler merkt. Durch die Merkfähigkeit kann er aber nicht beeinflussen, dass er letztlich die bessere Kartenkombination zugeteilt bekommt. Die Kartenzuteilung ist Zu-fall in wahrstem Sinn des Wortes !!! Auch der erfahrene Spieler kann nicht den Ausgang des einzelnen Spieles für sich "erzwingen". ...“

Duden, Fremdwörterbuch, 4. Auflage, 1982, definiert "Bluff" als dreistes, täuschendes Verhalten, das darauf abzielt, dass jemand zu Gunsten des Täuschenden etwas oder jemanden falsch einschätzt; "bluffen": durch dreistes oder ähnliches Verhalten oder durch geschickte Täuschung eine falsche Einschätzung von jemandem/etwas zu Gunsten des Täuschenden hervorrufen oder hervorzurufen versuchen.“

Der Spieler kann über die Spielregel hinaus, "in Eigeninitiative, taktische Möglichkeiten benutzen, mit einem schon von Haus aus "schlechten" Blatt ein" besseres besiegen" und er wird es jedenfalls verstehen, durch überlegtes und diszipliniertes Vorgehen seinen Verlust auch mit den schlechtesten Blättern auf ein Minimum zu beschränken" (Alexander B. Szanto, "Poker, Ekarté und Starpoker", Verlag Perlen-Reihe, Seite 4). Demnach ist Bluff (Irreführung) "ein taktisches Manöver, das den Gegner in Bezug auf das eigene Blatt

"irreführen" soll, das ihm eine falsche Vorstellung von der eigenen Stärke oder Schwäche beibringen und ihn dadurch indirekt zu einem unvorsichtigen Vorstoß oder zu einer vorschnellen Kapitulation veranlassen soll....dass ein Bluff sinnvoll und mit Aussicht auf Erfolg nur gegen aufmerksame und selbst denkende Gegner angewendet werden kann. Ein Anfänger oder ein schlechter Spieler, der dem Kauf einer bestimmten Karte keine Beachtung schenkt, und daraus keine Schlüsse auf die mögliche Stärke ihrer Blätter zieht, kann selbstverständlich auch nicht dazu gebracht werden, falsche Schlussfolgerungen zu ziehen....Für die mannigfachen Situationen, in denen geblufft werden kann, Richtlinien aufzustellen oder Ratschläge zu erteilen, ist schlechterdings unmöglich. Instinkt und Übung sind Voraussetzungen dazu, beim Bluffen die richtige Taktik anzuwenden und den günstigsten Augenblick zu erfassen".

Sven Pieper und Bärbl Schmidt, "Kartenspiele", 1994, Reclam, Seiten 210 ff: "Geschicktes Bluffen kann in Gesellschaft leichtgläubiger Mitspieler sinnvoll sein, um trotz eines schlechten Blattes Erfolg zu haben. Wer sich hier selbstsicher gibt und hohe Einsätze nicht scheut, kann möglicherweise seine Mitspieler zum Aussteigen aus dem Spiel veranlassen.....Dabei gilt es immer zu bedenken: Nichts ist sicher; auch die Mitspieler können schließlich bluffen".

Das Bluffen ist in den Bereich der Beliebigkeiten einzureihen. Wer nicht blufft oder sich willentlich gegen das Bluffverhalten anderer Spieler abschirmt, eigene unrationelle Verhaltensweisen an den Tag legt, verhält sich zwar konform zur schriftlichen Spielregel, er wird aber als langweiliger Partner eingestuft. Es bestehen in der oben angeführten Literatur divergierende Ansichten darüber, in welchem Kreis eher mit Erfolg geblufft werden kann, bei aufmerksamen Spielern oder bei leichtgläubigen Spielern. Diese Anleitungen sind außenhalb der Spielregel gelegen und es ist ihnen zu entnehmen, dass das Bluffen nur möglicherweise Einfluss nehmen kann und eine solche "Interaktion" nicht "sicher" ist.

Diese "Unsicherheiten" sprechen gegen eine Einreichung des Kartenspokerspiels zu den Geschicklichkeitsspielen (durch Bluffen mit schlechten Karten jemanden veranlassen, das Spiel zu verlassen). Dies deshalb, weil der Einfluss des Bluffens auf den realen Spielverlauf mit seinen tatsächlichen Täuschungsmanövern, der Evozierung der falschen Einschätzung bei den Mitspielern, der Auswirkungen des täuschenden Verhaltens auf den Spieldurchgang, des Einflusses des Ambientes und der Raschheit der Entscheidungen, sowie der Übersichtlichkeit und Unübersichtlichkeit des gesamten Spielablaufes gegenüber der Starrheit und Irreversibilität des Zu-falls von Karten eindeutig in den Hintergrund tritt.

Es finden sich keine Anhaltspunkte, wonach die Erkenntnis gewonnen werden könnte, beim einzelnen Pokerspiel würde es nur von der Erfahrung und von der Geschicklichkeit der Spieler abhängen, um einen Gewinn (das heißt, ausschließlich der Gewinn, von Verlust ist in diesem Zusammenhang nie die Rede, hängt von der Geschicklichkeit ab) zu lukrieren.“

Der UFS kam daher zu nachstehender Schlussfolgerung betreffend das Kartenspokerspiel:

„An Hand eines Demonstrationsspiels (bei diesem "Spiel" spielt die "Sorge" um Geld überhaupt keine Rolle) wird der Blick auf die Abhängigkeiten der Ergebnisse des Spiels in keiner Weise irritiert oder verdunkelt, sondern es zeigt eindeutig, dass im Grunde genommen das Ergebnis des Spieles - wer die höchstwertigsten Karten in Händen hat (= Gewinner) und wer nicht (= wer eben all seine Einsätze verloren hat, der oder die Verlierer) - vom Zufallen der Spielkarten beim Austeilvorgang abhängt. Dieser Mechanismus wird ganz vom Zufall regiert. Der Gewinn und der Verlust hängen bei diesem Blick ausschließlich vom Zufall ab.“

Bemerkt wird, dass das Aufdecken der Spielkarten zum Wesen des Spieles gehört. Eine Spielabfolge, bei welcher nie aufgedeckt würde, würde dem Wesen eines Pokerspieles nicht entsprechen. Diesen Überraschungseffekt wollen sich die Spieler nicht entgehen lassen. "Der Zufall soll über unsere Wetten entscheiden". Dahin tendiert das Spielgeschehen.

Kommt es zum Verlassen des Spieles und ein Spieler bleibt als "Gewinner" übrig, so ist das Abhängigsein des Gewinnes von taktischem Verhalten (Bluffen) im Einzelfall kaum feststellbar und äußert sich bloß in einer statistischen Größe. Der Verlust beim Verlassen des Spieles ist in den überwiegenden Fällen von freien Willensentscheidungen abhängig, die wiederum in der überwiegenden Anzahl der Fälle vom zugeteilten ungünstigen Kartenblatt abhängen.

In nur ganz wenigen Fällen kommt ein Bluff wirklich an und stellt eine Abhängigkeit her.

In der Beobachtung und Analyse des Pokerspieles kann nicht herausgefunden werden, die Ergebnisse des Spieles, Gewinn und Verlust, seien vorwiegend von Aufmerksamkeiten, Fähigkeiten und Kenntnissen abhängig.

Beim Kartenpokerspiel dominieren die Zufallskomponenten, währenddessen die vom Spieler einzusetzende Geschicklichkeit in Bezug auf das Spielergebnis Gewinn oder Verlust eine zu vernachlässigende Größe darstellt.“

Zur Thematik Glücksspiel – Geschicklichkeitsspiel zieht die Bf die Publikation von **Bernd Holznagel** „Poker - Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>) an.

In der Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 setzte sich der Unabhängige Finanzsenat mit diesem Einwand auseinander und führte dazu aus:

„Auch dieser Autor vertritt die Meinung, dass Kartenpokerspiel und zwar insbesondere die Variante Texas Hold'em Poker in Turnierform, ein Geschicklichkeitsspiel ist. Als Argument führt er die psychologischen Aspekte des Spiels an, nämlich das Bluffen, sowie die Tatsachen, dass sich Pokerschulen eines steigenden Zulaufes erfreuen und dass es Berufspokerspieler gibt, die ihren Lebensunterhalt durch das Kartenpokerspiel bestreiten:“

Gerade bei Texas Hold'em Poker spielt neben dem Zufall der Kartenverteilung das Geschick in vielerlei Hinsicht eine Rolle, doch eine Kartenkombination, die einem Spieler den sicheren Gewinn verschaffen könne, gäbe es fast nie. Neben der

Wahrscheinlichkeitsrechnung verspreche strategisches Handeln Erfolg bei Texas Hold'em Poker wie zum Beispiel die "Pre-flop-raise", die eingesetzt werde, wenn ein Spieler ein gutes Startblatt bekomme. Dieser Spieler kann in der Bietrunde sofort den Einsatz erhöhen, und zwar noch bevor die ersten drei Gemeinschaftskarten aufgedeckt werden. Dies hat den Effekt, dass Spieler mit schlechten Starthänden sofort aussteigen und diese ihr Blatt durch das Aufdecken der Gemeinschaftskarten nicht verbessern können. (Bernd Holznagel, *Poker - Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 441*). Je besser die Gegner spielten, desto schwieriger werde es, zu gewinnen. In der Turniersituation trete die strategische Komponente in den Vordergrund. (Bernd Holznagel, *Poker - Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 442*). Im Ergebnis habe im Turnier nicht derjenige die besten Aussichten, dem der Zufall möglichst oft gute Karten in die Hand spiele, sondern der, der in schlechten Runden seine Verluste minimiere, während er in guten Runden die Gewinne zu maximieren in der Lage ist. Das hänge aber vom Geschick des Spielers ab. Wäre der Zufall für Serienspiele der entscheidende Faktor, müsste das Gewinnerfeld breiter gestreut sein. Dementsprechend sei Texas Hold'em Poker als Turnierspiel ebenso wie Skat Geschicklichkeitsspiel. (Bernd Holznagel, *Poker - Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 443*).

Der UFS vertritt dazu, dass die angesprochenen psychologischen Aspekte des Spiels nicht in seiner Spielregel auftauchen, sondern die besondere Atmosphäre ausmachen, die das Kartenpokerspiel umgibt. Die Herausforderung, Poker zu spielen, geht von der Sicht des Gewinners aus. Impliziert wird, dass der Spieler denkt: "Ich bin den anderen überlegen, weil ich die besseren strategischen Fähigkeiten habe und die anderen täuschen kann. Ich gewinne, weil ich besser bin." Beim Kartenpokerspiel denkt der Spieler nicht so wie beim Lotto: "Hoffentlich habe ich Glück!" Spielen 10 Spieler ein Spiel Poker, können nicht 50% gewinnen, sondern es gewinnt nur der Spieler mit der besten Kartenkombination und die 9 anderen Spieler verlieren. Die Berufskartenpokerspieler leben nicht deshalb vom Kartenpokerspiel, weil sie die besseren strategischen Fähigkeiten haben, sondern weil sie durch überproportionale Kapitaleinsätze auf die "low limit" Spieler Druck ausüben, das Spiel vorzeitig zu verlassen. (Ürek Vedat, Das Glücksspielstrafrecht und die "Pokerclubs" in Österreich, 2001, unveröffentlichte Diplomarbeit, 35)."

Des Weiteren bespricht der UFS in der oben erwähnten Berufungsentscheidung (RV/0743-W/11 Pkt. 9.2.1.) den Themenkomplex **Pokersport** und **Berufsspieler** und gelangt zur conclusio:

„Nach Ansicht des UFS widerspricht es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenpokerspiel Texas Hold'em die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, die Bildung von Kartenkombinationen aus den zwei eigenen verdeckten Karten und den fünf offenen Karten, die allen Spielteilnehmern zur Bildung ihrer Kombinationen zur Verfügung stehen, vorgenommen

werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Die Linie Sport - Spiel ist auch im Glücksspielgesetz durch eine bestimmte Form der Fußballwette (§ 7 GSpG - Toto) und Maßnahmen der Sportförderung (§ 20 GSpG) präsent. Wenn sich die Mitglieder der Kartenpokervereinigungen selbst als Ausübende eines Sports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels gemäß § 1 GSpG.“

Dem Vorbringen der Bf., wonach Poker im April 2010 vom Olympischen Komitee (IOC) als Geschicklichkeitsspiel anerkannt worden wäre, wird eine Internetrecherche https://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Sportarten Abfrage vom 15.12.2016 entgegengehalten, wonach Poker nicht zu den Olympischen Sportarten gehört.

Zum Punkt Berufsspieler, die ihren Lebensunterhalt mit Kartenpokerspiel verdienen, als Argument für die Geschicklichkeitsspieleigenschaften von Poker, resümiert der UFS in der oben genannten Entscheidung unter Bezugnahme auf einschlägige Literatur:

Für den UFS ist wesentlich, dass der Autor den Bluff als innerhalb des Spiels wirkenden Faktor von dem außerhalb des Spiels wirkenden Faktor "nicht mehr Mitkönnen mit Einsätzen, die die ökonomischen Möglichkeiten des "low limit"- Spielers übersteigen" unterscheidet. Der Berufskartenpokerspieler verdient seinen Lebensunterhalt nicht durch eine besondere Geschicklichkeit beim Bluffen, Kombinieren der Karten oder der Konzentration, sondern er erzielt seinen Gewinn daraus, - auch nur bei günstigen - Kartenkombinationen, durch besonders hohe Einsätze den anderen Spieler zum Verlassen des Spiels zu zwingen, da dieser nicht über solche Geldmittel verfügt. Der Berufskartenpokerspieler verwendet nicht Täuschungsmanöver über seine Kartenkombination, sondern den ökonomischen Druck, unter dem der andere Spieler steht, um zu gewinnen. Der Berufskartenpokerspieler wird in der Literatur als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaften von Poker angeführt. Die Taktik der Berufskartenpokerspieler, mit Momenten außerhalb der Spielsituation zu arbeiten, hat nichts mit Geschicklichkeit im Spiel nach der Spielregel zu tun. Geschicklichkeitsspiele sind solche Spiele, bei denen ein durchdachtes Ausnützen oder Kombinieren der Spielregel zum Erfolg führen. Die Spielregel selbst muss die Geschicklichkeit ermöglichen.

3.1. Einwand des fehlenden Sachverständigengutachtens

Die Bf. wendet unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und 20.8.1998, 97/16/0287 ein, dass auch in den vorliegenden beschwerdegegenständlichen Fällen die Sachverhaltsermittlung mangels Einholung eines Sachverständigengutachtens über den Glücksspiel- oder Geschicklichkeitsspielcharakter von Kartenpoker mangelhaft sei.

Bavenek-Weber führt in UFSjournal 2013, 348ff dazu aus:

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 18.12.1995, 95/16/0047, die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aus zwei Gründen auf:

1. Die tatbestandsrelevante Sachfrage, welche Rolle bei den der Gebühr unterworfenen Spielen der Zufall in Relation zu anderen Faktoren spielt, wäre zu ermitteln gewesen, und zwar allenfalls auch im Wege der Einholung eines einschlägigen Sachverständigengutachtens.
2. Die von der Behörde vorgenommene Schätzung in der Begründung des angefochtenen Bescheides war nicht entsprechend dargelegt worden.

Mit Erkenntnis vom **20.8.1998, 97/16/0287** hob der **VwGH** die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung Verfahrensvorschriften auf. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kam dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes nach und holte ein mathematische Gutachten (1999) sowie ein soziologisches Gutachten über die Auswirkungen des Bluffens (2001) ein. Mittlerweile war die Rechtssache auf den UFS übergegangen. In der Entscheidung vom 13.12.2004, **RV/0421-W/02**, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (Seven Card Stud Poker) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der **VfGH** lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (**VfGH 28. 2. 2006, B 63/05**), und die Berufungsentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Im Erkenntnis vom **8. 9. 2005, 2000/17/0201**, stützte sich der **VwGH** auf das vorgenannte von der Abgabenbehörde eingeholte mathematische Gutachten und bestätigte die Glücksspieleigenschaften des Kartenpokerspiels. Bemerkt wird, dass dieses Erkenntnis nicht zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG, sondern zu einer „Übertretung des Glücksspielgesetzes“ ergangen war.

Die Judikatur des UFS (vgl. etwa UFS 24.7.2007, **RV/0369-W/02**) und des BFG (vgl. etwa BFG 13.10.2014, **RV/3100567/2012**) zitiert dieses Erkenntnis. Im vorhin erwähnten BFG-Erkenntnis wird dazu ausgeführt:

„Nunmehr vertritt der Verwaltungsgerichtshof (siehe **VwGH 08.09.2005, 2000/17/0201**) abstellend auf die in einem vorliegenden Sachverständigengutachten hinsichtlich der Kartenspiele „7 Card Stud Poker“, „Texas Hold`Em“ und „5 Card Draw“ aufgezeigten geringen (nahe bei Null liegenden) Wahrscheinlichkeiten, eine bestimmte Kombination von Karten zu erhalten, die Rechtsauffassung, dass“ bei den vorliegenden Kartenspielen der Umstand, dass allenfalls ein Spieler durch Bluffen selbst bei schlechten Karten ein günstiges Spielergebnis erreichen könnte (was man der Geschicklichkeit eines Spielers zuschreiben könnte) und dass ein Spieler darüber hinaus seine Entscheidungen nicht allein von den mathematischen Wahrscheinlichkeiten, welches Blatt die Mitspieler angesichts der bekannten (offen zugeteilten) Karten haben könnten, sondern auch von deren Verhalten während des Spiels abhängig machen könnte, den Spielern nicht den Charakter als Glücksspiel nimmt. Denn bei den von der Sachverständigen dargestellten ausgesprochen kleinen Wahrscheinlichkeiten hinsichtlich bestimmter Kombinationen entscheidet letztlich tatsächlich vorwiegend der Zufall in Form der den Mitspielern zugeteilten Karten über den Ausgang des Spieles.“ Der Verwaltungsgerichtshof hat somit in diesem Erkenntnis explizit ausgesprochen, dass trotz gewisser der Geschicklichkeit des einzelnen Spielers zuzurechnender Faktoren (in Form von Informationen aus

dem Spielverlauf abgeleitet von den Reaktionen und Verhaltensweisen der Mitspieler, Kombinationsgabe, und/oder Routine und des sogenannten Bluffens) wegen der kleinen Wahrscheinlichkeiten hinsichtlich bestimmter Kartenkombinationen über den Spielausgang nicht das spielerischen Geschick, sondern tatsächlich – wenn schon nicht ausschließlich, so doch vorwiegend- der Zufall bei der Verteilung der Karten entscheidet.

Auch im BFG-Beschwerdefall RV/3100567/2012 wurde von Beschwerdeführerseite die Einholung eines Sachverständigengutachtens eingefordert. Das BFG entschied darüber:

„Richtet sich nach der Begriffsbestimmung des „Glücksspiels“ die Zuordnung eines Spiels zum Glücksspiel danach, ob letztendlich der Spielausgang ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, und hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis (Anmerk.: VwGH 08.09.2005, 2000/17/0201) unter Würdigung eines ihm vorliegenden Sachverständigengutachtens die Kartenspiele „7 Card Stud Poker“, „Texas Hold’Em“ und „5 Card Draw“ wegen ihres vorwiegend vom Zufall der Kartenverteilung abhängigen Spielausganges als Glücksspiele qualifiziert, dann treffen diese Erwägungen, die den Verwaltungsgerichtshof zu seiner Entscheidung veranlasst haben, in gleicher Weise auf die im Beschwerdefall angebotenen Pokerspiele (Texas Hold’em und Omaha Hold’em, das der erstgenannten Variante sehr ähnlich ist) zu. Wenn aber durch das VwGH- Erkenntnis vom 08.09.2005, 2000/17/0201 (siehe RdW 4/2006, Seite 203f) die Zuordnung dieser Pokerspiele zu den Glücksspielen unter Einbeziehung eines Sachverständigengutachtens ausdrücklich ausgesprochen wurde, besteht wegen der allgemein geltenden Spielregeln dieser Kartenspiele keine Veranlassung, gleichsam mittels eines Erkundungsbeweises gegebenenfalls durch Einholung eines Sachverständigengutachtens den Glückspielcharakter der Spiele für den Einzelfall nochmals festzustellen und nachzuweisen. Es wäre vielmehr am (ständig durch eine Rechtsanwältin vertretenen) Bf. gelegen gewesen durch konkrete Ausführungen gegebenenfalls unter Einholung eines Sachverständigengutachtens für den Beschwerdefall aufzuzeigen, auf Grunde welcher Tatumsände die vom VwGH in seinem Erkenntnis für die vorwiegende Zufallsabhängigkeit ins Treffen geführten Erwägungen für die vom Bf. angebotenen Pokerspiele nicht zutreffen. Den weitwendigen Beschwerdeausführungen fehlen jedoch diesbezügliche substantiierte Einwände, weshalb das Bundesfinanzgericht schlüssig davon ausgehen durfte, dass diese vom Verwaltungsgerichtshof seiner Entscheidung zugrunde gelegten Erwägungen betreffend vorwiegender Zufallsabhängigkeit in gleicher Weise auch auf die streitgegenständlichen Pokerspiele zutreffen und somit ebenfalls als Glücksspiele zu qualifizieren sind (vgl. diesbezüglich auch die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.5.2011, RV/0499-I/10 und vom 11.5.2011, RV/0500-I/10, <https://www.bmf.gv.at> unter Findok bzw. UFS- Journal 2011 Heft 7/8, Seite 302 ff und UFS- Journal 2012, Heft 4, Seite 125ff).“

Diese Ausführungen können auch auf die vorliegenden Beschwerdefälle angewendet werden. Dies umso mehr, als sich die Bf in ihrem Beweisanbot auf Sachverständigengutachten und Rechtsprechung - insbesondere deutscher Gerichte -

stützt, welche bereits in die UFS- und BFG-Judikatur Eingang gefunden haben und dort abgehandelt wurden (vgl. insbesondere UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, 24.7.2007, RV/0369-W/02, 7.10.2011, RV/0743-W/11).

Die ständige Rechtsprechung des UFS und BFG, welche Poker als Glücksspiel qualifiziert, wurde durch die Höchstgerichte bestätigt. *Bavenek-Weber* zeichnet in UFSjournal 2013, 348ff eine chronologische Darstellung der dazu ergangenen Judikatur, wobei die Besprechung der Erkenntnisse VwGH 18.12.1995, 95/16/0047, 20.8.1998, 97/16/0287, 8.9.2005, 2000/17/0201 bereits oben erfolgte:

„Zur Frage, ob das Kartenpokerspiel ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, kann auf eine Judikatur zurückblickt werden, die sich über die letzten zwanzig Jahre erstreckt..... Der UFS entschied, dass infolge ihrer Glücksspieleigenschaft auch die Kartenspiele Pai Gow Poker (UFS 5. 4. 2007, RV/1665-W/06), Concord Aces (Black-Jack-Variante) und Lucky 9 (Baccara-Variante) (UFS 5. 4. 2007, RV/1338-W/05 u. a.), Texas Hold'em Poker und Pan Nine (Baccara-Variante) (UFS 24. 7. 2007, RV/0369-W/02) der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen. Nach den Entscheidungen des UFS vom 13. 5. 2011, RV/0499-I/10 , und vom 11. 5. 2011, RV/0500-I/10 , ist das in Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel wie auch dessen Spielvariante Texas Hold'em Poker infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Die letzteren beiden UFS-Entscheidungen wurden mit Beschwerde an den VwGH (2011/16/0158 bzw. 2011/16/0159) bekämpft.....

Bemerkt wird, dass der VwGH die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 26.6.2014 abgelehnt hat. Begründend verweist er auf die ständige Rechtsprechung des Höchstgerichts (vgl. VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201, 26.9.2012, 2008/04/0117). Wenn im Schriftsatz der Bf vom 21.8.2014 hingewiesen wird, dass die beiden vorgenannten höchstgerichtlichen Erkenntnisse nicht Pokerturniere betreffen, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Erkenntnisse, welche über die Glücksspieleigenschaft von Poker absprechen, vom Höchstgericht auch für die Beurteilung von in Turnierform durchgeführtem Kartenpoker – so geschehen im Beschluss vom 26.6.2014 – herangezogen werden.

In der Berufungsentscheidung des UFS vom 7. 10. 2011, RV/0743-W/11 , ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. Vom 19. 7. 2010 bis 31. 12. 2010 standen § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit. b GebG sowie § 1 Abs 1 und 2 GSpG mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. Mit Beschluss vom 21. 9. 2012, B 1357, lehnte der VfGH die Behandlung der Beschwerde ab, unter anderem, da der Begriff des Spiels „Poker“ nicht in verfassungswidriger Weise unbestimmt sei. Die Beschwerde wurde an den VwGH abgetreten. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 9. 9. 2013, 2012/16/0188 , ab, da weder die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen sei noch Rechtsfragen aufgeworfen worden seien, denen im Sinn des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukomme.

Über Initiativantrag hob der VfGH mit Erkenntnis vom 27. 6. 2013, G 26/2013 , G 90/2012, das Wort „Poker“ in § 1 Abs 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Die Kundmachung erfolgte mit BGBI. I Nr 167/2013 vom 2. 8. 2013.

Im Zentrum der Verfassungswidrigkeit stand zwar § 22 GSpG über die Vergabe einer (1) Konzession für einen (1) Pokersalon österreichweit, da diese Regelung jene benachteiligt, die bisher aufgrund einer Gewerbeberechtigung legal Pokersalons betrieben haben, und auch die Vergabe der Konzession für denjenigen bedeuten würde, dass er die anderen Pokersalons schließen müsste. Doch nach der Aufhebung des § 22 GSpG fand sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten gewesen wäre. Der VfGH hob daher auch das Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs 2 GSpG auf, „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist..... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs 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“. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.

Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBI. I 2014/13 wurde „Poker“ mit 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen.

Mittlerweile hat der UFS mit Berufungsentscheidungen RV/0742-0746-G/11 entschieden, dass das Veranstalten von Kartenspielturieren, Variante Texas Hold'em als Glücksspiel für den Zeitraum August bis Dezember 2010 der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG iVm § 1 Abs. 2 GSpG unterliegt. Ebenso wie UFS RV/0743-W/11 betrifft dies einen Zeitraum, wo § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG und § 1 Abs. 2 GSpG mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung waren. Die beim VwGH anhängigen Revisionen Ro 2014/16/0041-0045 hat der VwGH mit Beschluss vom 18.10.2016 zurückgewiesen. Begründend führt der VwGH aus, dass angesichts der durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffenen klaren und eindeutigen Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliege. Durch die Aufzählung von Poker im Rahmen des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen in § 1 Abs 2 GSpG (GSpG-Novelle 2008) soll nach dem Willen des Gesetzgebers für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich um Spiele im Sinne des Abs 1 leg.cit. und somit um Glücksspiele handelt. Der Gerichtshof verweist in diesem Zusammenhang auf die gegen UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 eingebrachte VwGH-Beschwerde, deren Behandlung er mit Beschluss vom 29.8.2013, 2012/16/0188 abgelehnt hat. Vorgenannte UFS-Berufungsentscheidung führt unter Punkt 11. Schlussfolgerungen als wesentlichen Angelpunkt betreffend die Glücksspieljudikatur das Erkenntnis VwGH

8.9.2005, 2000/17/0201 an, in welchem das Höchstgericht Poker als Glücksspiel eingestuft habe. Damit wird der Bogen von der herrschenden Rechtsprechung bis zur legistischen Klarstellung durch die Glücksspielnovelle 2008 höchstgerichtlich umspannt und das Erkenntnis VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 als maßgebliche Judikaturgrundlage für alle vor Geltung des § 1 Abs 2 GSpG (Glücksspielnovelle 2008) verwirklichten Tatbestände, wie den hier zu beurteilenden Beschwerdegegenstand, bestätigt.

Abschließend sei nochmals auf das BFG-Erkenntnis RV/3100567/2012 hingewiesen, wonach in Turnierform gespieltes Poker (Varianten: Texas Hold'em und Omaha Hold'em) als Glücksspiel der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor BGBI. I Nr. 54/2010 Glücksspielnovelle 2008 unterliegt. Die erfolglose Beschwerde erwuchs ohne Anfechtung vor den Höchstgerichten in Rechtskraft.

Im Erkenntnis des BFG 26.09.2016, RV/7102003/2008 wurde – vergleichbar zu den beschwerdegegenständlichen Streitfällen – schließlich ausgesprochen:

„Gegenständlicher Fall wurde zwar vor dem Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBI. I 2010/54 verwirklicht, aber die Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wurde nachträglich geklärt, da § 1 Abs. 2 GSpG über authentische Interpretation „insbesondere Poker und dessen Spielvarianten“ als Glücksspiele bezeichnet.“

Da der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 dezidiert ausgesprochen hat, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist, ist kein Anlass gegeben, ein weiteres Gutachten über die Eigenschaft des Kartenspiels einzuholen. Dadurch, dass das Glücksspielgesetz festlegt, dass Poker in seinen Spielvarianten ein Glücksspiel ist, erübrigen sich weitere Ermittlungen, ob Poker ein Glücksspiel ist“

Ebenso ist zum Einwand der Bf im Rahmen des Erörterungstermins, wonach für den Zeitraum vor dem 19.7.2010 die legistische Normierung fehle, ob Poker in Turnierform ein Glücksspiel sei, auf dieses Erkenntnis zu verweisen (BFG 26.09.2016, RV/7102003/2008), worin dargelegt wird:

„Zu Beschwerdepunkt, dass zur Pokervariante „Omaha“ keine Rechtsprechung existiere und Turnierspiele nicht gebührenpflichtig seien, das ergäbe sich beispielsweise aus UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05:“

Eine vergleichbare Einwendung gab es auch im Fall des VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012, dass in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201) nicht generell ausgesprochen worden sei, dass alle Kartenspielspiele Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes seien. Der Verfassungsgerichtshof stellte dazu fest: „In diesem Erkenntnis qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof – gestützt auf ein vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien eingeholtes Sachverständigengutachten – drei Arten des Pokerspiels, nämlich die Spiele "7 Card Stud Poker", "Texas Hold'Em" und "5 Card Draw" als Glücksspiele. (2.2.3.) Zwar beziehen sich die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes enthaltenen sachverständigen Äußerungen nur

auf drei Varianten des Pokerspiels und nicht auf das Pokerspiel allgemein. Für Turnierpokerspiele wird in der Literatur die Glücksspieleigenschaft selbst von Stimmen, die diese grundsätzlich bei Pokervarianten wie "Texas Hold'Em" bejahen, verneint bzw. in Zweifel gezogen Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs 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. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs 2 GSpG aufnimmt. (2.2.6.).

Nach den Entscheidungen UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, und UFS 7.10.2011, RV/0743- W/11 ist auch das Kartenpokerspiel in Turnierformat infolge der Gl ü cksspieleigenschaft rechtsgesch ä ftsgeb ü hrenpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Behandlung der jeweils dagegen erhobenen Beschwerden abgelehnt. (VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158, 2011/16/0159). Ebenso entschied das Bundesfinanzgericht zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, dass die Kartenpokerspiele Texas Hold'em und Omaha Hold'em sowohl in Cashgame als auch in Turnierform gebührenpflichtig sind (BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012).

Der Bf. wird entgegengehalten, dass es bereits eine ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (vormals Unabhängigen Finanzsenates) gibt, dass Kartenpokerspiel auch in Turnierform gebührenpflichtig ist. Ebenso ändert sich nach der Kommentarmerinung Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang3 §§ 1270-1272 Rz 53 am Glücksspielcharakter nichts dadurch, dass das Kartenpokerspiel im Rahmen eines Turniers gespielt wird“.

3.2. Unrichtigkeit der Bemessungsgrundlagen

Hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wird darauf hingewiesen, dass der im Schriftsatz der Bf vom 31.8.2010 angezogene Prüfungssachverhalt aus dem Jahr 1994 mit Schätzung der Bemessungsgrundlage nicht auf den Gegenstandsfall anwendbar ist, wo es laut Niederschrift des Finanzamtes keine Cash Games gab. Vielmehr wurden seitens des Finanzamtes die Bemessungsgrundlagen nach Maßgabe der seitens der Bf mitgeteilten und in der Niederschrift dargelegten Turnierdaten, welche entsprechend der Mitteilung der Bf per E-Mail korrigiert wurden, ermittelt. Die Bf. hielt diesen derart ermittelten Bemessungsgrundlagen im Beschwerdeeinwand kein Zahlenmaterial entgegen.

In der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde dazu ausführlich dargelegt, dass bei Turnierspielen die Vorrunden bis zu den Gewinnrängen reine Ausscheidungskriterien sind, auf die keine Besteuerung entfällt. Erst das Spiel in den Gewinnrängen löst die Rechtsgeschäftsgebühr aus, besteuert wird das einzelne Rechtsgeschäft Spiel.

Zum Einwand der Heranziehung der Bf. als Gebührenschuldnerin wird im Erkenntnis BFG 16.9.2016, RV/7102003/2008 ausgeführt:

„Es ist üblich, dass die materiellen Abgabenvorschriften die Person des Steuerschuldners ausdrücklich bezeichnen und damit klarstellen, wer verpflichtet ist, den Anspruch zu erfüllen. Hierbei wird in aller Regel die Person als Schuldner genannt, die als Steuersubjekt den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Mitunter wird aber diese Identifizierung aus Zweckmäßigkeitssgründen aufgegeben und es werden von mehreren den Tatbestand verwirklichenden Personen nur eine, manchmal auch andere Personen als die, die den Tatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner bezeichnet (Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 163ff). Im Gebührengesetz finden sich mehrere Bestimmungen, nach denen andere Personen als die Vertragspartner Schuldner der Rechtsgeschäftsgebühr sind:“

- gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. b GebG wird bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften der Dritte, dem die nur von einem Vertragsteil unterfertigte Urkunde ausgehändigt wird, Gebührenschuldner
- gemäß § 28 Abs. 1 Z. 3 GebG ist der Gebührenschuldner, der im Fall des Gedenkprotokolles vom Abschluss des Rechtsgeschäftes Mitteilung macht;
- gemäß § 28 Abs. 2 GebG ist jeder Inhaber eines Wechsels Gebührenschuldner;
- nach Maßgabe des § 29 GebG ist der Geschäftsführer 'ohne Auftrag' Gebührenschuldner.

Darüber hinaus haften gemäß § 30 GebG alle zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige. Weitere allgemeine Haftungsfälle (die auch für Gebühren gelten) sind in der BAO enthalten.

*Es entspricht der generellen Ordnungsstruktur des Steuerrechtes, unter Umständen andere Personen als die, die den Steuertatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner zu bezeichnen. Diese Person muss nicht unmittelbar selbst den Gebührenauslöseeffekt setzen, es genügt eine Beteiligung oder Ermöglichung. Der bloß organisierende Veranstalter von Glücksspielen setzt mit seiner den Spielern angebotenen Infrastruktur eine *conditio sine qua non*, dass entgeltliche Glücksspiele gespielt und damit laufend Fälle des Gebührentatbestandes verwirklicht werden. Die Nahebeziehung ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben. Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin ist insoferne mittelbar beteiligt, als sie den Spielern die Infrastruktur anbietet. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Gebühr zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen“.*

Die Vorschreibung erfolgte gesetzeskonform gemäß § 28 Abs 3 iVm § 31 Abs 3 GebG in der damals maßgeblichen Fassung.

Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Zum Vorbringen der Bf. hinsichtlich des Glücksspielbegriffes und der Legaldefinition des § 1 Abs 1 GSpG wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Betreffend der in der Beschwerde vorgebrachten Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats (vgl. insbesondere UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11) bzw. des Bundesfinanzgerichts (beides nachzulesen in <https://findok.bmf.gv.at>) hingewiesen. Insbesondere sei das Erkenntnis des BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 angeführt, welches sich ebenfalls mit diesen Beschwerdepunkten und der Rechtslage vor und nach Ergehen der Glücksspielnovelle 2008 auseinandersetzt.

Abschließend wird auf die aktuelle Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, insbesondere VfGH 15.10.2016, G 103/2016 ua, worin auch auf das ausführliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 zu den Vorwürfen der Unionsrechtswidrigkeit verwiesen wird, hingewiesen. Zusammenfassend erachtet der Verfassungsgerichtshof das Glücksspielmonopol weder als unionsrechtswidrig noch als verfassungswidrig.

Insgesamt folgt aus obigen Ausführungen für die Entscheidung der gegenständlichen Beschwerdefälle, dass das Finanzamt zu Recht das von der Bf. veranstaltete Pokerturnier wegen der vorwiegenden Zufallsabhängigkeit der Kartenverteilung als Glücksspiele im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG qualifiziert hat. Es liegt daher keine Rechtswidrigkeit darin begründet, dass mit den angefochtenen Bescheiden gegenüber der Bf. als Veranstalterin gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG die Gebühr ausgehend von der anhand der bekanntgegebenen Turnierdaten ermittelten Bemessungsgrundlagen festgesetzt wurde.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat war mangels Rechtzeitigkeit und Zurückziehung des Antrages (vgl. §§ 272 und 274 BAO) abzusehen.

Zulässigkeit der 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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch das VwGH- Erkenntnis vom 8.9.2005, 2000/17/0201 wurde nämlich hinsichtlich des Pokerspiels in seinen gängigsten Spielvarianten ausgesprochen, dass Poker wegen der vorwiegenden Zufallsabhängigkeit von der Kartenverteilung als Glücksspiel zu qualifizieren ist. Weiters ergibt sich aus der Judikatur des EuGH sowie des Verfassungs - und Verwaltungsgerichtshofes die Gemeinschaftsrechtskonformität

des österreichischen Glücksspielmonopols. Von dieser Rechtsprechung weicht dieses Erkenntnis nicht ab.

Salzburg-Aigen, am 30. Dezember 2016