

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt , über die Beschwerde vom 27.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.04.2013, StrNr, betreffend Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume Dezember 2012, Jänner 2013 und Februar 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Am 8.3./9.3.2013 wurde durch die Finanzpolizei, das zuständige Finanzamt und die Polizei eine Kontrolle ua. betreffend Glücksspiel in der "Pokerlounge" im Hotel xx durchgeführt. Nach Wahrnehmung der Behörde wurde in der genannten Räumlichkeit des Hotels interessierten Personen die Möglichkeit zur Teilnahme an Kartenspielen gegen Entgelt angeboten. Zum Zeitpunkt der Kontrolle waren zwei Pokertische aufgestellt. An einem der Tische wurde Poker Texas Holdem gespielt. Mit zwei Personen des dort angetroffenen Personals – Herrn A und Frau B - sowie einem Hotelgast als Spielteilnehmer wurden Befragungen durchgeführt und Niederschriften ua. nach § 50 Abs. 4 Glücksspielgesetz (GSpG) aufgenommen, woraus – soweit überhaupt Angaben gemacht wurden – Folgendes zusammengefaßt hervorgekommen ist:

Herr A ist als Kartengeber/Dealer in dem Betrieb "Pokerlounge xx" an drei Tagen pro Woche, 22:00 bis 02:00 Uhr, tätig und bezieht daraus nichtselbständige Einkünfte von mtl. ca. € 550 vom Arbeitgeber, der Firma X, von der bzw. von Herrn C er seine Arbeitsanweisungen erhalte. Es wird das Spiel Poker Texas Holdem angeboten und an zwei Pokertischen gespielt; daneben würden auch Pokerturniere durchgeführt.

Frau B gibt an, dass sie "hier" seit Ende November 2012 "am Pokertisch" arbeitet und – wie das übrige Personal - von C, ihrem Lebensgefährten, eingestellt und angemeldet

worden ist. Von diesem wird sie mit mtl. € 400 entlohnt. Bei C könne das gesamte Mobiliar mit Spieltischen gemietet werden. Das zugehörige Personal besteht aus den vier Personen C, dessen Sohn, Herrn A und Frau B. Die Firma besteht seit ca. 4 Jahren und handelt es sich um einen Familienbetrieb. Angeboten wird das Pokerspiel Texas Holdem. Es wird an zwei Tischen unter Teilnahme von maximal 9 Spielern gespielt; die Bekanntgabe von Spielregeln ist nicht notwendig bzw. liegt ansonsten ein Ausdruck (Folder) aus Wikipedia auf. Die Dealer wechseln alle halbe Stunde, wobei der Tisch nicht geschlossen wird und die Drop-Boxes den ganzen Abend am Tisch verbleiben. Die restlichen Jetons werden, wenn die Gäste nach Hause gehen, "retour getauscht". Turniere würden nicht um Geld, sondern nur zum Spaß zwischen Freunden bzw. Hotelgästen durchgeführt.

Laut dem als Auskunftsperson befragten Hotelgast hat er seit seinem Aufenthalt täglich ca. 1,5 Stunden hier an Tisch 1 das allein angebotene Spiel Poker Texas Holdem gespielt. Bei den am Tisch gespielten Cashgames haben immer 7 Personen teilgenommen. An diesem Abend wurden von ihm € 150 in Jetons gewechselt; der Wert der Jetons entspreche demselben Nominalwert in Euro und werde nach dem Spiel eins zu eins in Euro zurückgewechselt. Ein Spiel dauere zwischen zwei bis vier Minuten, pro Stunde würden daher ca. 15 Spiele durchgeführt. Der durchschnittliche Pot je Spiel (Mittelwert) betrage € 12 bis € 100. Je Pot komme ca. 10 % in die Drop-Box. Bei jeweils sieben Spielern habe sein Gesamteinsatz je Spielrunde/Pot zwischen mindestens € 4 bis maximal € 24 sowie der jeweilige Gewinn (= 1 Pot) an diesem Abend der anderen Spieler zwischen € 8 und maximal € 120 betragen.

Im Zuge der Kontrolle wurde weiters ein zwischen der D-GmbH (als Vermieter) und der X, C, (als Mieter) am 1.12.2012 abgeschlossener Mietvertrag auszugsweise folgenden Inhaltes vorgefunden:

*"Präambel*

*Der Vermieter betreibt ein Hotel in XX. Der Mieter betreibt unter der Firma X ein Unternehmen zum Betrieb von Pokerturnieren.*

*Der Mieter beabsichtigt im Hotel des Vermieters in der Wintersaison Pokerturniere anzubieten.*

*Dies vorausgeschickt vereinbaren die Parteien folgendes:*

## **§ 1 Mietgegenstand**

*1.1 Vermieter vermietet an den Mieter den im Hotel xx ... XX (im Erdgeschoss des Hauptgebäudes, hinter der Hotelhalle) gelegenen und abgegrenzten Raum zum Zwecke des Betriebs von Pokerturnieren.*

*1.2 Die Mietsache darf nur zu dem in Abs. 1 genannten Zweck genutzt werden. ...*

## **§ 2 Mietzeit**

*Das Mietverhältnis beginnt am 1.12.2012 und läuft bis 31.3.2013. ...*

**§ 3 Miete, Nebenkosten**

**3.1 Die Miete für den in § 1 beschriebenen Mietgegenstand beträgt ... monatlich 200,00 EUR zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer ... insgesamt also 240,00 EUR ...".**

In der Folge wurde die Firma X, vertreten durch Herrn C als Verantwortlicher, vom Finanzamt vorgeladen und die Beibringung sämtlicher Aufzeichnungen (Buchhaltungsunterlagen udgl.) zum Spielbetrieb ab dem 1.11.2011 bis laufend aufgetragen.

C ist am 26.3.2013 persönlich beim Finanzamt erschienen und hat auf Befragung – lt. diesbezüglichem Aktenvermerk – angegeben, "dass der durchschnittliche Drop pro Runde ca. 5 % des Einsatzes ausmacht". An Aufzeichnungen wurden von C folgende "Tabellen" betreffend der Einnahmen im Spielbetrieb in zwei Hotels, nämlich Hotel xx in XX sowie Hotel yy in Y, vorgelegt:

xx					
Datum			Cashgame	Tischmiete	Mwst.
01.12.12		448	160	240	48
02.12.12	kein Spiel				
03.12.12	kein Spiel				
04.12.12		132	132		
05.12.12	kein Spiel				
06.12.12	kein Spiel				
07.12.12		680	200	400	80
08.12.12	kein Spiel				
09.12.12		130	130		
10.12.12	kein Spiel				
11.12.12	kein Spiel				
12.12.12	kein Spiel				
13.12.12	kein Spiel				
14.12.12		242	242		
15.12.12		332	332		
16.12.12		424	136	240	48
17.12.12		420	132	240	48

18.12.12		260	260		
19.12.12		460	172	240	48
20.12.12		432	432		
21.12.12		224	224		
22.12.12	kein Spiel				
23.12.12		588	300	240	48
24.12.12		448	448		
25.12.12		236	236		
26.12.12		584	296	240	48
27.12.12		300	300		
28.12.12		544	256	240	48
29.12.12		220	220		
30.12.12		458	170	240	48
31.12.12	geschlossen				
		<b>7562</b>	<b>4778</b>	<b>2320</b>	<b>464</b>
01.01.13		140	140		
02.01.13		340	340		
03.01.13		752	464	240	48
04.01.13		818	314	420	84
05.01.13		396	396		
06.01.13		972	468	420	84
07.01.13		612	612		
08.01.13		718	430	240	48
09.01.13		628	628		
10.01.13		848	560	240	48
11.01.13		956	452	420	84
12.01.13		772	484	240	48
13.01.13	kein Spiel				
14.01.13	kein Spiel				
15.01.13		424	424		

16.01.13		368	368		
17.01.13	kein Spiel				
18.01.13		886	598	240	48
19.01.13		876	876		
20.01.13		950	446	420	84
21.01.13		520	520		
22.01.13		854	566	240	48
23.01.13		232	232		
24.01.13		316	316		
25.01.13		448	160	240	48
26.01.13	kein Spiel				
27.01.13		218	218		
28.01.13		268	268		
29.01.13		460	172	240	48
30.01.13		420	420		
31.01.13	kein Spiel				
		<b>15192</b>	<b>10872</b>	<b>3600</b>	<b>720</b>
01.02.13	kein Spiel				
02.02.13		280	280		
03.02.13		532	244	240	48
04.02.13		394	106	240	48
05.02.13		210	210		
06.02.13		722	218	420	84
07.02.13		470	470		
08.02.13		324	324		
09.02.13		356	356		
10.02.13		496	208	240	48
11.02.13		506	218	240	48
12.02.13		428	428		
13.02.13		484	484		

14.02.13		454	454		
15.02.13		392	392		
16.02.13		444	156	240	48
17.02.13		320	320		
18.02.13		236	236		
19.02.13		592	592		
20.02.13		658	154	420	84
21.02.13		340	340		
22.02.13		348	348		
23.02.13		596	308	240	48
24.02.13		460	460		
25.02.13	kein Spiel				
26.02.13		392	392		
27.02.13	kein Spiel				
28.02.13		296	296		
		<b>10730</b>	<b>7994</b>	<b>2280</b>	<b>456</b>
<b>Y</b>					
Datum			Cashgame	Tischmiete	Mwst.
03.12.12		244	244		
06.12.12		380	188	160	32
10.12.12		268	268		
13.12.12		310	118	160	32
17.12.12		338	338		
20.12.12		534	234	250	50
		<b>2074</b>	<b>1390</b>	<b>570</b>	<b>114</b>
03.01.13		302	302		
07.01.13	kein Spiel				
10.01.13		224	224		
14.01.13		182	182		

17.01.13		234	234		
21.01.13		326	134	160	32
24.01.13		128	128		
28.01.13	kein Spiel				
31.01.13		288	96	160	32
04.02.13		144	144		
07.02.13		198	198		
11.02.13		426	234	160	32
14.02.13		466	274	160	32
18.02.13		212	212		
21.02.13		164	164		
25.02.13	kein Spiel				
28.02.13		334	142	160	32
		<b>3628</b>	<b>2668</b>	<b>800</b>	<b>160</b>

Hinsichtlich des Spielbetriebes im zweiten Hotel in Y wurde vom betr. Hotelier mit Ergänzungersuchen der diesbezüglich abgeschlossene Mietvertrag angefordert, wozu dieser am 12.4.2013 mitteilte, dass "nur eine mündliche Vereinbarung mit dem Mieter besteht".

Vom Finanzamt wurde anhand der vorgelegten Aufzeichnungen, konkret unter Zugrundelegung der gesamt verzeichneten Einnahmen je Monat in beiden Hotels (= jeweils Summen der ersten Zahlenreihe), die folgende Berechnung angestellt:

Monat	Tischeinnahmen (5 % des Einsatzes)	Bemessungsgrundlage (rckgerechneter Einsatz/Pot)	Glücksspielabgabe (§ 57 Abs. 1 Z 1 GSpG, 16 %)
Dez. 12	9.636	192.720	30.835,20
Jn. 13	16.876	337.520	54.003,20

Feb. 13	12.674	253.480	40.556,80
---------	--------	---------	-----------

Mit Bescheiden (Festsetzungen gemäß § 201 BAO) je vom 15.4.2013, StrNr, hat das Finanzamt daraufhin der X, zH C, (= Beschwerdeführerin, Bf) betr. "Poker Cashgames" die gemäß § 57 Abs. 1 GSpG 16 %ige Glücksspielabgabe wie folgt vorgeschrieben:

- 1.) für Dezember 2012: ausgehend vom Einsatz von € 192.720 in Höhe von € 30.835,20;
- 2.) für Jänner 2013: ausgehend vom Einsatz von € 337.520 in Höhe von € 54.003,20 und
- 3.) für Februar 2013: ausgehend vom Einsatz von € 253.480 in Höhe von € 40.556,80.

In der dazu gesondert ergangenen Bescheidbegründung selben Datums führt das Finanzamt aus:

Die Bf biete in beiden Hotels in Y und XX Pokerspiele, welche unter § 1 Abs. 2 GSpG fielen, im Rahmen eines Pokercasinos an. Diese Glücksspiele, die von der Bf angeboten und organisiert würden, unterlägen der Glücksspielabgabe. Diese bemesse sich mit 16 % vom Einsatz (Pot) gem. § 57 Abs. 1 GSpG. Mittels der vorgelegten Unterlagen sei hinsichtlich der "Cashgames" aus dem Drop, der mit 5 % des Pots angenommen worden sei, auf den Pot zurückgerechnet und so der Gesamteinsatz ermittelt worden.

In der – nach beantragter Fristverlängerung – rechtzeitig gegen alle drei Bescheide erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde, wird die ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet:

Der Betreiber eines frei gewerblichen Pokerspielsalons sei weder Unternehmer iSd § 2 GSpG 1989 noch Unternehmer iSd § 2 der GSpG-Novelle 2008 noch ein Unternehmer iSd §§ 57 und 59 beider GSpG-Novellen. Er habe weder ein Verfügungsrecht über die Spieleinsätze noch über die Gewinne daraus. In den Erläuterungen sei von einem "unternehmerischen Glücksspielangebot" die Rede. Da auf frei gewerbliche Pokerspielsalons die bisherigen Rechtsvorschriften (nach alter Rechtslage) bzw. die allgemeinen Abgabepflichten auf Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinn anzuwenden seien, sei die Anwendbarkeit der neuen Abgabenvorschriften nach §§ 57 und 59 GSpG idF der Novellen 2008 und 2010 aus dem Jahr 2010 auf diese von vorneherein ausgeschlossen.

Die Bf kassiere keine Spieleinsätze und sei weder rechtlich noch tatsächlich befugt, aus eigenem Recht Gewinne zu erzielen, da insbesondere nicht einmal ein Bankhalter mitwirke.

Zudem sei die Höhe der festgesetzten Abgabe nicht nachvollziehbar. Aufgrund welcher rechtlichen Grundlage aus dem Drop, der ohne Begründung mit 5 % des Pots angenommen werde, auf den Pot zurückgerechnet werde, sei unklar. Aus den übermittelten Unterlagen würde sich – bei dem Grunde nach bestehender Abgabepflicht – eine weit geringere Vorschreibung errechnen.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.



Im Rahmen anschließend weiterer Erhebungen hat das Finanzamt am 14.6.2013 Herrn C als Abgabepflichtigen einvernommen. Der darüber errichteten Niederschrift ist hinsichtlich Beantwortung der Fragen durch C (Anm.: kursiv gesetzt) Folgendes zu entnehmen:

"1.) Seit wann veranstalten Sie Pokerspiele ?

*Seit Juni 2012.*

2.) Wie werden die Einnahmen erfasst ?

*Ich entleere die Drop-Boxen, und an der Kassa werden die Mieteinnahmen aufgezeichnet. In XX vermiete ich den Dealer und die Jetons an die Hotelgäste, die Poker spielen wollen. In Y vermiete ich noch die Pokertische an die Hotelgäste.*

3.) Welche Verträge gibt es ?

*Der einzige Mietvertrag besteht mit D-GmbH in XX.*

4.) Welche Pokerspielarten bieten Sie an ?

*Poker Texas Holdem No Limit, wenn die Tische nicht vermietet sind dann wird Cashgames gespielt. Veranstalter von Cashgames ist meine Firma X.*

5.) Wieviel Prozent zum Pot geht im Durchschnitt in die Drop-Box ?

*12 %*

6.) Wie bestreiten Sie Ihre Lebenshaltungskosten ?

*Ich bestreite meine Lebenshaltungskosten aus der Vermietung von Casino Equipment und den Einnahmen aus der Veranstaltung von Cashgames."*

Mit Beschwerdevereinscheidungen je vom 8.7.2014 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führt das Finanzamt im Wesentlichen nach Darstellung des § 2 GSpG ("Auspielungen") aus:

Nach dem Gesetzeswortlaut sei Poker weiterhin unter den Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG zu subsumieren und sei seit dem AbgÄG 2014 ausdrücklich wieder in § 1 Abs. 2 GSpG verankert. Auch die höchstgerichtliche Rechtsprechung (vgl. VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188; VfGH 21.9.2012, B 1357) bejahe die Glücksspieleigenschaft von Kartenpokerspiel, wobei im Zentrum der Aufhebung des Wortes "Poker" ua. in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig mit Erkenntnis des VfGH vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, nicht die Legaldefinition des Pokerbegriffes gestanden habe.

Der Unternehmerbegriff iSd § 2 Abs. 2 GSpG sei weit gefasst. Im Hinblick auf die Zielsetzung des GSpG (Hintanhaltung von Spielsucht- und Kriminalitätsrisiken) komme es dem Gesetzgeber nicht auf eine unternehmerische Erzielung von Überschüssen an, sodass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen müsse. Unternehmer (Veranstalter) sei, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handle. Das Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung ohne aufrechte Konzession sei selbst dann verboten und stelle eine Verwaltungsübertretung dar, wenn die Gegenleistung (Gewinn) nicht vom Unternehmer erbracht, jedoch von diesem (Veranstalter) oder einem Dritten die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung organisiert, veranstaltet oder angeboten werde, zB nur die Kartenspieler gegeneinander spielten und der Unternehmer an der Durchführung des Spiels organisierend mitwirke. Gegenständlich liege daher die Unternehmereigenschaft vor.

Die gemäß § 184 BAO durchgeführte Schätzung der Bemessungsgrundlage stütze sich auf die vorgelegten Aufzeichnungen zu den Tischeinnahmen sowie der Auskunft des Herrn C vom 26.3.2013, wonach im Durchschnitt pro Pot ca 5 % auf die Drop-Box (= Einnahme des Veranstalters) entfallen würden. Die bekannt gegebenen Einnahmen seien jeweils auf 100 % (: 5 x 100) rückgerechnet und von diesem (Gesamt)Einsatz/Pot sei gem. § 57 Abs. 1 GSpG die Glücksspielabgabe mit 16 % vorgeschrieben worden.

Im Vorlageantrag vom 11.8.2014 wurde dem entgegnet:

#### 1. Poker als Glücksspiel:

Bei Poker handle es sich nicht um ein Glücksspiel. So habe der VfGH mit Erk. vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig aufgehoben. Demnach sei das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG auch schon in dem hier maßgebenden Abgabenzeitraum verfassungswidrig gewesen, woran auch die neuerliche Hinzunahme als legaldefiniertes Glücksspiel, da zeitlich danach, nichts zu ändern vermöge.

Somit sei zu prüfen, ob die konkret gespielte Pokervariante Texas Holdem ein Glücksspiel gem. § 1 Abs. 1 GSpG sei. Dass das Spielergebnis beim Spiel Poker (allgemein) bzw. insbesondere bei der hier maßgebenden Variante ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig wäre, werde vom Finanzamt nicht einmal behauptet. Grundlage für eine Abgabenvorschreibung könne nicht sein, dass – wie vom FA ausgeführt – die höchstgerichtliche Judikatur "in diese Richtung weise", sondern müsse die Glücksspieleigenschaft klar und nachprüfbar dargelegt werden.

In der Literatur sei unbestritten, dass es sich bei Poker um ein Geschicklichkeitsspiel handle, und werde zur diesbezüglichen Untermauerung ein Rechtsgutachten von Univ. Prof. Dr. iur. K beigelegt.

Aus diesem Gutachten vom 23.2.2007 *"Über die Einordnung des (Texas Holdem) Pokerspiels als Glücksspiel oder Geschicklichkeitsspiel"* geht nach Darstellung des Spielverlaufes und einzelner Etappen als *"Endergebnis"* (S. 25 f.) ua. hervor:

*"Es wurde aufgezeigt, dass sowohl der Zufall als entscheidendes Merkmal eines Glücksspiels auf der einen Seite als auch die Fähigkeiten, Kenntnisse und Aufmerksamkeit des Durchschnittsspielers als entscheidende Merkmale eines Geschicklichkeitsspiels beim Poker ihre Bedeutung haben. .... Die Informationen, die einem die eigenen Karten bieten und die Informationen, die man durch Beobachtung des Verhaltens der anderen Spieler erlangt ... führen daher zu dem Schluss, dass die Entscheidung über den Gewinn nicht überwiegend vom Zufall abhängt. Damit handelt es sich beim (Texas Holdem) Poker nicht um ein Glücksspiel, sondern um ein Geschicklichkeitsspiel."*

#### 2. Unternehmereigenschaft der Bf:

Der Betreiber eines frei gewerblichen Pokerspielsalons sei weder Unternehmer nach § 2 GSpG noch iSd §§ 57 unbd 59 GSpG, da er kein Verfügungsrecht über Spieleinsätze

oder Gewinne daraus habe, was dem "unternehmerischen Glücksspielangebot" lt. Erläuterungen entgegen stehe. Auf frei gewerblich betriebene Pokersalons seien die neuen Abgabenvorschriften idF der GSpG-Novellen 2008 und 2010 daher nicht anwendbar, sondern gelte für sie die alte Rechtslage. Die Bf kassiere zudem weder Spieleinsätze noch stelle sie einen Gewinn in Aussicht.

### 3. Bemessung:

Es sei unrichtig, dass durchschnittlich pro Pot ca. 5 % auf die Drop-Box entfallen würden. Ausspielungen unterlägen nach § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % *vom Einsatz*. Die belangte Behörde habe unreflektiert den "Pot" mit dem Einsatz gleichgesetzt. Ähnlich "turnierförmigen Ausspielungen" seien anstelle der summierten Einzeleinsätze der einzelnen Spieldurchgänge vielmehr die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, andernfalls es zu einer Mehrfachbesteuerung käme. Pokerspiele seien auf der Hand liegend allenfalls als "turnierförmige Ausspielungen" zu sehen.

In der am 30.5.2017 vor dem Bundesfinanzgericht auf Antrag durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf ua. noch vorgebracht:

Bei der Bf handle es sich um eine "Art Einzelfirma", die in England gegründet worden und deren Verantwortlicher Herr C sei; es handle sich jedenfalls nicht um ein Unternehmen in Form einer Gesellschaft.

zu Beschwerdepunkt 2.:

Das Vorbringen gehe im Wesentlichen dahin, dass die Bf selbst in keinster Weise am Pokerspiel beteiligt sei, sondern allein die Spielteilnehmer untereinander spielen würden. Die Bf habe sohin keine Verfügung über Einsätze und Gewinne, sondern würden von ihr lediglich die Tische und das Personal bereit gestellt.

zu Beschwerdepunkt 3.:

Auf nähere Nachfrage sowie Aussage seitens des Gebührenprüfers, aufgrund langjähriger Erfahrungswerte betrage der Drop im Durchschnitt 3,5 % - 5 %, wird der Drop (Tischeinnahme) in Höhe von 5 % des Pots von der Bf anerkannt bzw. außer Streit gestellt.

Entgegen der Bemessung durch das Finanzamt, nämlich Rückrechnung ausgehend vom Drop auf den Pot bzw. "Einsatz" (100 %), sei als Einsatz nur der "in Aussicht gestellte Gewinn" analog einem turnierförmigen Pokerspiel der Besteuerung zu unterwerfen. Es habe keine Aufsummierung aller Einzelspiele stattzufinden, da die gesetzten Geldbeträge ja laufend wieder aus dem Pot zurückfließen und sohin zwischen den Spielern hin- und hergehen würden. Die Nachfrage, welche Beträge nach dem Dafürhalten der Bf aufgrunddessen konkret als "Einsatz" herangezogen werden sollten bzw. in Form welcher anderen Bemessungsmethode der maßgebende "Einsatz" diesfalls ermittelt werden sollte, konnte seitens der Bf nicht beantwortet werden.

Die Bf gibt an, dass im Ergebnis die 16%ige Glücksspielabgabe letztlich nur vom Drop, also nur von den Tischeinnahmen, vorgeschrieben werden dürfte und nicht vom Einsatz pro Spiel. Bei der derzeit geltenden gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

### 1.) Gesetzliche Bestimmungen:

Im Gegenstandsfall (Streitzeitraum Dezember 2012, Jänner und Feber 2013) ist das Glücksspielgesetz (GSpG), BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung BGBl. I Nr. 54/2010 (GSpG-Novelle 2008, in Geltung ab 20.7.2010) und BGBl. I Nr. 73/2010 (GSpG-Novelle 2010, in Geltung ab 19.8.2010), zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2012/112, anzuwenden:

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

Nach § 1 Abs. 2 GSpG sind Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes *insbesondere* die Spiele Roulette, Beobachtungsroutine, **Poker**, Black Jack ...

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

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

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

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 (§ 2 Abs. 4 GSpG).

Nach § 22 GSpG (idGF bis 2.8.2013) kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer weiteren Spielbank durch Erteilung *einer* Konzession gemäß § 21 (Anm.: ua. nur an eine Kapitalgesellschaft) übertragen, wenn er diese zum ausschließlichen Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkt. Dabei reduziert sich das erforderliche eingezahlte Grundkapital auf mindestens 5 Millionen Euro.

Gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG begeht eine Verwaltungsübertretung und ist mit Geldstrafe von bis zu € 40.000 zu bestrafen (ab 1.1.2013), wer zur Teilnahme vom Inland aus verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG veranstaltet, organisiert oder

unternehmerisch zugänglich macht oder sich als Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 daran beteiligt.

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

Bei turnierförmiger Ausspielung treten an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

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

Nach § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat *selbst zu berechnen* und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel *zu entrichten*. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine *Abrechnung* über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg *vorzulegen*. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

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

## **2.) Sachverhalt:**

Nach eigenen Angaben (lt. mündlicher Verhandlung) handelt es sich bei der Bf um eine in England gegründete Einzelfirma, deren Verantwortlicher Herr C ist. Diese ist "ein Unternehmen zum Betrieb von Pokerturnieren" (siehe im Mietvertrag vom 1.12.2012) und Veranstalter von Pokerspielen/Cashgames seit Juni 2012; der Verantwortliche C bestreitet seine Lebenshaltungskosten aus der Vermietung von Casino-Equipment und aus den "Einnahmen aus der Veranstaltung von Cashgames" (siehe Aussage lt. Niederschrift vom 14.6.2013).

An Sachverhalt ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass die Bf im Streitzeitraum in von ihr gemieteten Räumlichkeiten zweier Hotels in XX und Y einem unbestimmten Personenkreis die Möglichkeit der Teilnahme am Pokerspiel, insbesondere der Variante Poker Texas Holdem, im Rahmen eines Pokersalons ua. in der Form von Cashgames eröffnet bzw. angeboten und diese organisiert hat, indem sie hierzu (zumindest) die

Räumlichkeit, die Pokertische und das Personal bereit gestellt hat. Hiefür wurden von der Bf die Tischeinnahmen (der Drop) lukriert, die mittels am 26.3.2013 seitens der Bf vorgelegten Aufzeichnungen bekannt gegeben wurden und damit der Höhe nach unstrittig sind.

Außer Streit gestellt wurde – ua. im Hinblick auf den üblicherweise durchschnittlichen Drop im Ausmaß von ca. 3,5 % bis 5 % - mittlerweile auch, dass gegenständlich der Drop 5 % des Pots beträgt.

Es steht unbestritten fest, dass keine Aufzeichnungen der von den Spielern erbrachten *Einsätze* vorlagen. Dies berechnete das Finanzamt gemäß § 184 BAO die Bemessungsgrundlagen für die Erhebung der Glücksspielabgabe zu schätzen.

Nachdem entsprechend den allgemein gültigen Spielregeln unbestritten die Spieler pro Pokerrunde (bei Cashgames) ihre Einsätze geleistet haben und der Gewinner jeweils den Pot (= Gewinn abzüglich vom Drop) erhalten hat, erfüllt das in Frage stehende Pokerspiel zweifelsfrei die Kriterien einer Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG.

### 3.) Rechtliche Würdigung:

#### A) zu Beschwerdepunkt 1: Ist Poker ein Glücksspiel ?

Vorgebracht wird, dass der VfGH mit Erkenntnis vom **27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012**, ua. das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG idGF. als verfassungswidrig aufgehoben habe, weshalb schon im gegenständlichen Abgabenzeitraum diesbezüglich Verfassungswidrigkeit vorgelegen sei. Die spätere Hinzunahme wiederum des Pokers als legaldefiniertes Glücksspiel betreffe danach gelegene Zeiträume.

Es ist zunächst klarstellend festzuhalten, dass das Wort "Poker" lediglich im Geltungszeitraum **3.8.2013 bis 28.2.2014** zufolge obigen VfGH-Erkenntnisses nicht mehr unter der Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG ausdrücklich als Glücksspiel aufgeführt war (GSpG idF BGBl. I Nr. 167/2013), was bedeutet, dass nach der im streitgegenständlichen Abgabenzeitraum geltenden gesetzlichen Regelung das Pokerspiel – entgegen der Ansicht der Bf – durchaus legaldefiniertes Glücksspiel war. Das Wort "Poker" wurde mittels G-Novelle BGBl. I Nr. 13/2014 ab 1.3.2014 wiederum in § 1 Abs. 2 GSpG (seither unverändert) verankert.

Hinzu kommt, dass es sich im Hinblick auf die gesetzliche Formulierung "*insbesondere*" in § 1 Abs. 2 GSpG eindeutig erkenntlich um eine bloß **demonstrative** (beispielsweise) Aufzählung einiger gängiger Glücksspielarten handelt (vgl. zB VfGH 30.6.2012, G 51/11). Selbst dann, wenn also Poker im Streitzeitraum nicht explizit in dieser Aufzählung genannt wäre, stünde dennoch – entgegen der offenkundigen Ansicht der Bf - einer Qualifizierung von Poker als Glücksspiel nichts entgegen.

Des Weiteren hat der VfGH im og. Erkenntnis G 26/2013 dahin entschieden, dass "**keine Unsachlichkeit der Einordnung von Poker als Glücksspiel**" vorliegt, jedoch eine "*Unsachlichkeit der Neuregelung über die Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick*

auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige" (siehe dortigen Leitsatz). Begründend führt der VfGH ua. aus:

*"2.2.2. Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von "klassischen" Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber u.a. das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit ... Im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes sollten künftig gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft der in diesen Katalog beispielhaft aufgenommenen Spiele vermieden werden (RV 658 BlgNR XXIV. GP, 5)."*

Anschließend verweist der VfGH auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.9.2005, 2000/17/0201, worauf sich der Gesetzgeber in den genannten Erläuterungen zur RV gestützt hat, und kommt nach umfassender Zitierung daraus unter Pkt. 2.2.6. zum Ergebnis, dass der Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht gehindert ist, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten, **das Pokerspiel generell** dem Regime des GSpG zu unterwerfen. Der VfGH kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher *nicht entgegenreten*, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.

Hingegen verstoße die Regelung des § 22 GSpG (Vergabe nur *einer* einzigen Konzession für Pokersalons) gegen den Gleichheitsgrundsatz, sodass vom VfGH diese Bestimmung sowie (allein) aus dem Grund des hiebei zu beachtenden Regelungszusammenhanges auch § 60 Abs. 24 GSpG und das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig aufzuheben waren, auch wenn – so der VfGH – **diese Regelung (in § 1 Abs. 2 GSpG) für sich genommen nicht verfassungswidrig ist**. Das Wort "Poker" in § 1 Abs. 2 GSpG war daher – neben § 60 Abs. 24 – ausschließlich wegen des untrennbaren Zusammenhanges mit § 22 GSpG aufzuheben.

Aus den angezogenen Gesetzesmaterialien (siehe Erläuterungen RV 658 BlgNR XXIV. GP) geht hervor, dass mit der Aufnahme von Poker in den Katalog des § 1 Abs. 2 GSpG klargestellt werden soll, dass es sich dabei um ein dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegendes Glücksspiel handelt, insofern *"ua der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen wird, die **Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 )"***.

In diesem Erkenntnis qualifizierte der VwGH, gestützt auf ein Sachverständigengutachten, drei Arten des Pokerspiels, darunter **auch die Variante Poker Texas Holdem**, als Glücksspiele. Laut VwGH sei der dort belangten Behörde dahin zu folgen, das Gutachten mache ausreichend deutlich, dass die drei zu beurteilenden Kartenspiele auf Grund der Vielzahl der denkbaren Spielkonstellationen, die sich trotz des Umstandes, dass einzelne Karten offen zugeteilt werden, ergeben können, solche sind, bei denen der Ausgang des Spiels wenn schon nicht ausschließlich, so doch **vorwiegend vom Zufall abhängt**. Auch wenn im Gutachten der möglichen Auswirkung von Informationen und

Reaktionen der Spieler im Spielverlauf keine wesentliche Bedeutung beigemessen wurde, liege insofern kein Verfahrensmangel vor, weil lt. VwGH *"auch 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 Spielen nicht den Charakter als Glücksspiel nimmt.**"* Denn bei den im Gutachten dargestellten bestimmten Kombinationen *"entscheidet letztlich tatsächlich vorwiegend der Zufall in Form der den Mitspielern zugeteilten Karten über den Ausgang des Spieles."*

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

Aus diesem Grund erübrigt sich nach dem Dafürhalten des BFG die von der Bf begehrte nochmalige Überprüfung der hier konkret gespielten Pokervariante und kann das in diesem Zusammenhalt übermittelte Rechtsgutachten dahingestellt bleiben.

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

## **B) zu Beschwerdepunkt 2: Unternehmereigenschaft der Bf ?**

Der Begriff der Ausspielung nach § 2 Abs. 1 GSpG – worunter die gegenständlich durchgeführten Pokerspiele fallen – definiert unternehmerisches Glücksspielangebot. Das Wesen der Ausspielung liegt im Verhältnis zwischen Unternehmer einerseits und Spieler andererseits. Aus der begrifflichen Gegenüberstellung läßt sich schließen, dass es sich beim Unternehmer lediglich um eine von den Spielern verschiedene Person handeln muss, somit der eigentliche Spielvorgang nur zwischen den Spielern stattfindet.

In § 2 Abs. 2 GSpG wird der Unternehmensbegriff legaldefiniert, der sich an jenem des Umsatzsteuerrechts orientiert (Nachhaltigkeit; Erwerbszweck, kein Gewinnzweck notwendig). Mit Umformulierung des § 2 GSpG durch die GSpG-Novelle 2008 wurde verdeutlicht und klargestellt, dass sich der Unternehmer, auch wenn er – im Gegensatz zur alten Rechtslage (vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062) - selbst den Gewinn nicht stellt, im Bereich des konzessionslosen Glücksspiels auch dann strafbar macht (siehe § 2



Abs. 4 "verbotene Ausspielungen" und daran anknüpfend die Strafbestimmungen nach § 52), wenn er auf die in Abs. 1 Z 1 normierte Weise **mitwirkt**, dh. die Durchführung von Glücksspielen "veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht".

"Veranstalten" bedeutet hierbei, einem bestimmten oder unbestimmten Personenkreis/ Kreis von Interessenten die Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben (siehe *Foregger*, StGB, 23. Aufl., § 168 StGB). Glücksspiele werden "veranstaltet", wenn der Unternehmer "spezifische Einrichtungen und Gegenstände bereithält, die für die Durchführung tatsächlich verwendet werden" (lt. Erl RV 368 BlgNR XX. GP). Den Erläuterungen (RV 658 BlgNR XXIV. GP und auch schon zuvor RV 368 BlgNR XX. GP) zufolge können sich die normierten Mitwirkungsweisen (die Veranstaltung/ Organisation/ das Angebot) zB durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel oder **durch Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern**.

Grundsätzlich soll nach der Absicht des Gesetzgebers dem staatlichen GSp-Monopol aus ordnungspolitischen Gründen (zum Spielerschutz, zwecks Hintanhaltung von Kriminalität und Geldwäsche, zur besseren Kontrolle etc.) die unternehmerische Durchführung von Glücksspielen (Ausspielungen) in konzessionierten Unternehmen vorbehalten bleiben (siehe Erl RV 658 BlgNR XXIV. GP, zu § 4 Abs. 1).

Es ist zum Einen für den Ausspielungsbegriff nicht entscheidend, dass die vermögenswerte Leistung (Gewinn, § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) vom Unternehmer selbst in Aussicht gestellt wird; es genügt, wenn der Unternehmer die *Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung*, dh. die konkrete Spielmöglichkeit entsprechend organisiert, veranstaltet, anbietet oder zugänglich macht.

Zum Anderen ist es unerheblich, ob die Leistung des Spielers (Einsatz, § 2 Abs. 1 Z 2) an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Der Einsatz muss lediglich *in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel* erbracht werden. Auch nach Ansicht des VwGH ist es gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt (vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010). Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist sohin nach hA und RSpr gänzlich irrelevant.

Spielen daher mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten zwar Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein, was jedoch nichts daran ändert, dass bei *Mitwirkung* des Unternehmers auf die in § 2 Abs. 1 Z 1 GSpG genannte Art und Weise dennoch eine Ausspielung vorliegt.

Das Synallagma zwischen Spieler und Unternehmer ist demnach nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern handelt es sich um ein sog. "loses Synallagma", bei dem die Leistung des Unternehmers darin besteht, dass er im Spieler durch sein Verhalten die *Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung* weckt (siehe zu vor: *Strejcek/Bresich*, Kommentar zum GSpG 1989, 2. Aufl., Rzn. 1 – 12 zu § 2).

Im Gegenstandsfall ist – ua. nach mehrfachen eigenen Angaben - an Sachverhalt erwiesen, dass die Bf in zwei Hotels Räume zum Zweck der Durchführung von Pokerspielen für mehrere Monate gemietet und hierfür in diesen Räumlichkeiten das Poker-Equipment, konkret die dafür erforderlichen Tische und auch das Personal, bereit gestellt hat. Es steht unbestritten fest, dass die teilnehmenden Spieler Einsätze geleistet haben und nach jeder Spielrunde jeweils der Pot (abzüglich des Drops an die Bf) an den Spielgewinner ausbezahlt wurde. Nach dem Obgesagten hat die Bf in der Form, dass sie Spielort, Spieltische und Spielpersonal hierfür bereit gestellt hat, an der Durchführung des Glücksspiels veranstaltend bzw. organisierend und anbietend *mitgewirkt* und ist aufgrunddessen als Unternehmerin bzw. Veranstalterin von Glücksspielen (von Ausspielungen) iSd GSpG zu betrachten.

Nachdem es sich bei der Bf um ein "Unternehmen zum Betrieb von Pokerturnieren" handelt (siehe ua. im vorliegenden Mietvertrag), das also zum Zwecke der Veranstaltung von Poker gegründet wurde, und das also sein Anbot an Glücksspiel jeweils für die Dauer von mehreren Monaten in den dafür organisierten sog. "Pokerlounges" an einen bestimmten oder unbestimmten Interessentenkreis gerichtet hat, können die für die Unternehmereigenschaft maßgebenden Kriterien Selbständigkeit und Nachhaltigkeit (mit Wiederholungsabsicht) nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden. Ebenso mangelt es nicht an dem – da ein Gewinnzweck bzw. eine Gewinnerzielungsabsicht nach den G-Erläuterungen nicht nötig ist – erforderlichen Erwerbszweck, wenn vom Verantwortlichen C angegeben wird, dass er seine Lebenshaltungskosten ua. "aus den Einnahmen aus der Veranstaltung von Cashgames" bestreitet (siehe Niederschrift vom 14.6.2013).

Wenn die Bf dagegen vermeint, die Unternehmereigenschaft iSd § 2 GSpG sei deshalb nicht gegeben, weil sie "Betreiber eines frei gewerblichen Pokersalons" sei und deshalb "die alte Rechtslage", nicht jedoch die Bestimmungen nach §§ 57 und 59 GSpG idF der GSpG-Novellen 2008 und 2010, anzuwenden sei, so ist dem entgegen zu halten:

Da die Bf nach eigenen Angaben die Pokerspiele *seit Juni 2012* veranstaltet (siehe Niederschrift vom 14.6.2013) unterliegt sie zur Gänze den Bestimmungen der seit 2010 in Geltung stehenden GSpG-Novellen 2008 und 2010. Seither ist ein "frei gewerblicher Pokersalon" deshalb nicht mehr möglich bzw. zulässig, da es sich gem. § 2 Abs. 4 GSpG bei einer *nicht erteilten Konzession* oder Bewilligung zur Durchführung von Pokerspielen (siehe § 22 GSpG idGf.) um eine verbotene Ausspielung, dh. verbotenes Glücksspiel, handelt, für welches die Glücksspielabgabe gem. §§ 57 f. GSpG vorzuschreiben ist und auf das daneben die Verwaltungsstrafbestimmungen iSd § 52 f. GSpG anzuwenden sind. Wenn das Bestreben des Gesetzgebers darauf gerichtet war, mittels der GSpG-Novellierung aus ordnungspolitischen Gründen (zum Spielerschutz, für bessere Kontrolle etc.; siehe Erläuterungen) eben gerade das "frei gewerbliche Pokerspiel" zu untersagen und nur mehr im konzessionierten Bereich zuzulassen, dann geht die Argumentation dahin, im "frei gewerblichen Bereich" gelte die "alte Rechtslage", wohl völlig ins Leere und

würde den Gesetzeszweck gänzlich unterminieren. Dabei ist auch nicht zu übersehen, dass selbst nach der alten Rechtslage zur Betreibung eines Pokersalons ein diesbezüglich erteilter Gewerbeschein erforderlich war.

Im Übrigen ist im Hinblick auf die betr. Tätigkeit der Bf seit Juni 2012 die Anwendung der Ausnahmebestimmung gemäß § 60 Abs. 24 GSpG idgF. für den strittigen Abgabenz Zeitraum Dezember 2012 schon deshalb ausgeschlossen, da eben nicht bereits vor dem 15.3.2010 und nicht aufgrund einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung der Betrieb eines Pokersalons erfolgte.

Daneben wendet die Bf ein, sie sei deshalb nicht Unternehmer, weil sie weder Spieleinsätze kassiert noch einen Gewinn in Aussicht gestellt und insofern weder ein Verfügungsrecht über die Einsätze noch über die Gewinne gehabt habe. Sie selbst sei nicht am Pokerspiel beteiligt gewesen, sondern habe lediglich die Tische und das Personal bereitgestellt; das Spiel habe ausschließlich zwischen den Spielern stattgefunden:

Dem ist unter Verweis auf obige Ausführungen zu entgegnen, dass es sich im Rahmen einer Ausspielung beim Unternehmer lediglich um eine von den Spielern verschiedene Person handeln muss, somit der eigentliche Spielvorgang (meist) nur zwischen den Spielern stattfindet. Selbst wenn er also nicht unmittelbar am Spiel beteiligt ist, so wird das Glücksspiel als Unternehmer dennoch von ihm iSd § 2 Abs. 1 Z 1 GSpG veranstaltet/ organisiert/angeboten oder zugänglich gemacht, wenn er wie hier die Bf zB durch Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal daran mitwirkt.

Entgegen der Ansicht der Bf ist ebensowenig entscheidend, dass der Gewinn von ihr selbst in Aussicht gestellt wurde, da es genügt, wenn der Unternehmer die *Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung*, dh. die konkrete Spielmöglichkeit, entsprechend organisiert, veranstaltet, anbietet oder zugänglich macht.

Ob die Leistung der Spieler, also die Einsätze, von der Bf als Veranstalter oder von einem Dritten einkassiert wurden, ist gleichfalls völlig unerheblich, weil der Einsatz lediglich *in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel* erbracht werden muss.

Insgesamt ist es nach der VwGH-Judikatur gänzlich irrelevant, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat und zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren (vgl. VwGH 23.12.1991, 88/17/0010 u.a.), sodass es also einer "Verfügungsberechtigung" des Unternehmers über Einsatz und Gewinn – wie die Bf vermeint – in diesem Zusammenhalt in keinsten Weise bedarf. Bei dem vorliegenden, auf eher psychologischer Ebene angesiedelten sog. "losen Synallagma" besteht die Leistung des Unternehmers allein darin, im Spieler durch sein Verhalten und die gesamt gegebenen Umstände die *Erwartung einer allfälligen Gewinnauszahlung* zu wecken.

### **C) zu Beschwerdepunkt 3: Bemessungsgrundlage**

Die Bf bestreitet die Rechtmäßigkeit der angesetzten Bemessungsgrundlage der Höhe nach mit dem Argument, bei der erfolgten Schätzung habe das Finanzamt unzutreffend den "Pot" mit dem "Einsatz" gleichgesetzt und nicht den gemäß § 57 Abs. 1

GSpG maßgebenden "Einsatz" als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe herangezogen.

Entgegen der Rückrechnung aus dem Drop, der mittlerweile mit 5 % vom Pot außer Streit gestellt wurde, sei als Einsatz nur der "in Aussicht gestellte Gewinn" analog einem turnierförmigen Pokerspiel der Besteuerung zu unterwerfen. Es habe jedenfalls keine Aufsummierung aller Einzelspiele stattzufinden, da die gesetzten Geldbeträge aus dem Pot zurückgelangen und zwischen den Spielern hin- und hergehen würden, und dürfe die Glücksspielabgabe letztlich nur vom Drop, also nur von den Tischeinnahmen, vorgeschrieben werden.

Unter Verweis auf dieses Beschwerdevorbringen ist vorrangig abzuklären, welcher Begriffsinhalt bezogen auf Poker der in § 57 Abs. 1 GSpG festgelegten Steuerbemessungsgrundlage "vom Einsatz" im Hinblick auf die Beurteilung der Schätzungsmehtode als sachlich geeignet zukommt.

Bei der Auslegung der Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" ist auf folgende Sach- und Rechtslage abzustellen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Rechtlich ist Poker ein Glücksvertrag (§§ 1267, 1269 ABGB), wird doch bei jedem einzelnen Spiel die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen. Nach § 1272 ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Dies zeigt der Ablauf eines Spiels, hängt doch die Entscheidung über jedes einzelne Pokerspiel ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall (siehe VwGH 8.9.2005, 2001/17/0201, betr. der Varianten "7 Card Stud Poker", "Texas Hold'Em" und "5 Card Draw") ab und damit ist *jedes Spiel für sich gesehen ein eigenständig ausgespieltes gesondertes Glücksspiel*.

Nach den allgemein gültigen Spielregeln läuft ein Spiel im Wesentlichen folgendermaßen ab:

Jeder Spielteilnehmer muss am Spielbeginn einen Mindesteinsatz (Blinds und/oder Antes) erbringen. Nachdem die Mindesteinsätze gesetzt wurden, erhalten alle Spieler vom Dealer die ersten Karten. Danach folgen eine oder mehrere Setzrunden, in denen die Spieler ihre Karten einschätzen und ihre Einsätze machen. In einer Setzrunde wetten die Spieler auf den Wert ihrer (oft noch unvollständigen) Hand. Dazu platzieren sie ihre Einsätze üblicherweise vor sich auf dem Spieltisch. Das Spielrecht wandert reihum mindestens genau einmal um den Tisch. Werden Erhöhungen durchgeführt, wandert das Spielrecht gerade so weiter, dass jeder Spieler auf die letzte Erhöhung reagieren kann. Dafür wird der erste Einsatz der Runde als Erhöhung (von Null aus) angesehen. Am Ende einer Setzrunde haben entweder alle verbliebenen Spieler nichts gesetzt, haben Einsätze in derselben Höhe gemacht oder sind alle bis auf einen Spieler ausgestiegen. Die vor den Spielern liegenden Einsätze werden am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben. Zwischen den einzelnen Setzrunden wird die Verteilung der Karten verändert, indem der Dealer weitere Karten verteilt, oder den Spielern Gelegenheit zum Tausch der Karten gibt. Innerhalb der Setzrunden scheiden in der Regel einige Spieler freiwillig aus (folden).

Deren Einsatz verbleibt im Pot. Wenn in einer Setzrunde ein Spieler einen Einsatz macht, der von keinem der Mitspieler durch einen Einsatz in gleicher Höhe aufgewogen wird (call), endet das Spiel. Der Spieler gewinnt den Pot, die verdeckten Karten müssen normalerweise nicht aufgedeckt werden. Die letzte Setzrunde ist erreicht, wenn alle im Spielschema vorgesehenen Kartenausgaben oder Kartentausche ausgeführt wurden, oder wenn die Einsätze den vereinbarten Höchstwert (Limit) erreicht haben. Haben zwei oder mehrere Spieler den gleichen Betrag gesetzt, kommt es zum Showdown: Die im Spiel verbliebenen Mitspieler decken ihre Karten auf, und der Wert der jeweiligen Hände bestimmt, wer den Pot erhält.

Dieser aus den allgemein gültigen Spielregeln sich ergebende Ablauf lässt schlüssig und mit aller Deutlichkeit erkennen, dass von jedem Spieler pro Setzrunde eines Spiels eine vermögenswerte Leistung (= Einsatz) in Zusammenhang mit der Teilnahme am Pokerspiel zu erbringen ist, der am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben wird. Den **Pot** bildet daher **die Summe** der von den Spielern **in einem Spiel insgesamt gesetzten Einsätze**.

Das Beschwerdevorbringen, es dürfe keine Aufsummierung der Einzeleinsätze vorgenommen werden, lässt somit sachverhältnismäßig vollkommen außer Acht, dass der Pokerspieler für die Teilnahme am jeweiligen Pokerspiel **pro Spielrunde** einen "Einsatz" zu erbringen hat, um am Ende der jeweiligen Setzrunde überhaupt noch im Spiel zu sein/zu bleiben und damit seine Hoffnung auf den Spielgewinn (Erhalt des Pot) zu wahren. Daraus folgt für die Entscheidung über die in Streit stehende Ermittlung der Bemessungsgrundlage, dass in der vom einzelnen Spieler *pro Setzrunde* zu erbringenden finanziellen Leistung der Einsatz für die Teilnahme am ausgespielten Pokerspiel liegt. Unter Auslegung der dem Wort "Einsatz" zukommenden eigentümlichen Bedeutung und der klaren Absicht des Gesetzgebers (siehe ErlRV 658 BlgNr 24 GP, zu §§ 57 bis 59 GSpG), Ausspielungen von Poker als Glücksspiel der Glücksspielabgabe zu unterziehen, ist beim Pokerspiel dem Wort "Einsatz" iSd § 57 Abs. 1 GSpG der Begriffsinhalt beizumessen, dass unter der Besteuerungsgrundlage für die Glücksspielabgabe jener "Einsatz" zu verstehen ist, der vom einzelnen Spieler *pro Setzrunde* im Zusammenhang mit seiner Teilnahme am jeweils ausgespielten Pokerspiel zu erbringen ist (siehe zu vor: BFG 27.2.2015, RV/3100693/2012).

Das Finanzamt hat daher keineswegs die Rechtslage verkannt, als es die Wortfolge im § 57 Abs. 1 GSpG "vom Einsatz" dahin interpretiert hat, dass darunter die von den Spielern pro Spiel für jede Setzrunde zu erbringenden Einsätze zu verstehen sind, die *in Summe* den Pot bilden und den der jeweilige Spielgewinner nach Abzug des sogenannten Drop erhält.

Entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen stellt somit der Pot einen tauglichen und sachgerechten Ausgangspunkt für die im Wege der Schätzung erfolgte Ermittlung der in § 57 Abs. 1 GSpG normierten Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" dar. Dass in dieser Gesetzesstelle "vom Einsatz" und nicht etwa "vom Pot" gesprochen wird, hängt zweifelsfrei damit zusammen, dass mit der Wortfolge "vom Einsatz" allgemein die Besteuerungsgrundlage für sämtliche der Glücksspielabgabe unterliegenden

Ausspielungen normiert wurde, ändert aber dem Grunde nach nichts daran, dass speziell für das Pokerspiel der Wortfolge "vom Einsatz" die oben ausgeführte Bedeutung beizumessen ist.

Dieser Auslegung steht im Ergebnis auch nicht der Einwand entgegen, dass laut Bf die Gelder aus dem Pot zurückfließen und sozusagen unter den Spielern hin- und hergehen würden, weil nicht die konkreten, in Umlauf befindlichen Geldscheine zu betrachten sind, sondern der *betragsmäßige* "Einsatz" pro Spielrunde.

Die dagegen – soweit für das BFG verständlich - aus der Ansicht der Bf resultierende, bloß einmalige Veranschlagung des pro Spielabend geleisteten Höchsteinsatzes findet im Rahmen obiger Auslegung des Gesetzes eindeutig keine Deckung.

Dem weiteren Einwand, Pokerspiele seien "auf der Hand liegend" als "turnierförmige Ausspielungen" zu sehen, die iSd § 57 Abs. 1 zweiter Satz von den "in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers" anstelle "des Einsatzes" zu besteuern seien, kann ebenso nicht gefolgt werden. Es ist beim Poker zwischen Cashgames, bei denen laufend einzelne Spielrunden gespielt werden (Dauer durchschnittlich ca. 2-4 Minuten) und der Pot am Ende jeder Spielrunde zur Auszahlung gelangt, und einem Pokerturnier, das über einen längeren Zeitraum (zB mehrere Tage) gespielt werden kann und bei dem am Ende ein Gesamtgewinn in Waren oder Geld in Aussicht gestellt ist, als sohin zwei getrennten Spielformen strikt zu unterscheiden. Im Beschwerdefall wurden mittels vorgelegter Aufstellungen allein die Einnahmen aus (ausdrücklich als solchen bezeichneten) Cashgames bekannt gegeben und ausschließlich diese Cashgames der Glücksspielabgabe unterworfen; von jedweden durchgeführten Pokerturnieren ist im gesamten Verfahren keine Rede. Gegenstand der Abgabenvorschreibung waren damit dezidiert nur Cashgames, die zutreffend der 16%igen Glücksspielabgabe ausgehend "vom Einsatz" gemäß § 57 Abs. 1 *erster Satz* GSpG unterliegen. Eine Umdeutung der gegenständlichen Cashgames in Pokerturniere und in der Folge Subsumierung dieses anders gelagerten Sachverhaltes unter die Bestimmung nach § 57 Abs. 1 zweiter Satz GSpG ist daher von vorneherein ausgeschlossen.

Abgesehen davon konnte seitens der Bf im gegenteiligen Fall ein möglicher Bemessungsansatz hinsichtlich etwaig "in Aussicht gestellter vermögenswerter Leistungen" bzw. eine hierfür allenfalls zur Anwendung gelangende Bemessungsmethode auch nicht annähernd bezeichnet werden.

Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes ist daher nach Obigem der Wortfolge "vom Einsatz" die Bedeutung beizumessen, dass beim Poker die von jedem Spielteilnehmer insgesamt gesetzten Einsätze pro Spiel, die am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben werden, in Summe die Besteuerungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG "vom Einsatz" bilden. Entgegen dem Beschwerdevorbringen kann sohin im Grundsätzlichen kein Zweifel daran bestehen, dass der Pot als Ausgangspunkt für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen jedenfalls geeignet ist.

Wenn die Bf demgegenüber noch ergänzend vorbringt, die Glücksspielabgabe sei letztlich nur *vom Drop* (von den Tischeinnahmen) vorzuschreiben, so gilt es lediglich zu erwidern,

dass dieses Begehren im Gesetz (§ 57 Abs. 1 erster Satz GSpG, "vom Einsatz") keinerlei Deckung findet.

Der der Höhe nach von der Bf selbst bekannt gegebene, erwirtschaftete Drop *beträgt* nunmehr unbestritten ca. 5 % *des Pots*. Der vereinnahmte Drop stellt damit zweifellos einen sachlich begründeten Ausgangspunkt dar, um im Rahmen der Schätzung von diesem auf den Pot (von 5 % auf 100 %) hochzurechnen. Unter Auslegung des der Wortfolge "vom Einsatz" iSd § 57 Abs. 1 GSpG beizumessenden Begriffsinhaltes stellt daher die ausgehend vom Drop unter Hochrechnung auf den Pot durchgeführte Ermittlung eine nach Ansicht des BFG durchaus sachlich geeignete und zielführende Methode dar, um die Schätzung der Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" auf eine weitestgehend gesicherte Ausgangsposition zu stützen.

Seitens der Bf wurde abschließend angedeutet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, bislang veranlasst haben, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VfGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt:

*"Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt".*

Aus diesem Grund besteht aber für das BFG umso weniger die Veranlassung, eine allfällige Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmung in § 57 Abs. 1 GSpG anzunehmen.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass der VfGH in einem neueren Erkenntnis vom 15.10.2016, E 945/2016 ua, ausgesprochen hat, dass das österreichische Glücksspielmonopol, insbesondere das österr. System der Glücksspielkonzessionen, weder unionsrechtswidrig noch verfassungswidrig ist.

#### **4.) Festsetzung gemäß § 201 BAO:**

Fest steht, dass die Bf als Unternehmerin und Veranstalterin der Pokerspiele (Ausspielungen) gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Schuldnerin der Glücksspielabgabe ist und als solche der Verpflichtung nach § 59 Abs. 3 GSpG nicht entsprochen hat, nämlich die Abgabe weder termingerecht selbst berechnet noch entrichtet hat. Die (erstmalige)

Festsetzung der Glücksspielabgabe konnte daher gemäß § 201 BAO mit Bescheid erfolgen.

Bei der diesbezüglichen bescheidmäßigen Festsetzung der Glücksspielabgabe, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird (gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO), wurde vom Finanzamt unter dem Aspekt der Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen (iVm dem Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit) und wegen des öffentlichen Interesses an der Einbringung dieser Abgabe, nämlich der vom Gesetzgeber beabsichtigten Besteuerung insbesondere auch von verbotenen Glücksspielen, das Ermessen (§ 20 BAO) im Sinne des Gesetzes ausgeübt.

## **5.) Ergebnis:**

In Anbetracht der oben dargestellten Sach- und Rechtslage konnte der Beschwerde sohin insgesamt kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über die Frage, ob Poker, insbesondere die Variante Texas Holdem, ein Glücksspiel ist, wurde bereits durch die obbezeichnete höchstgerichtliche Rechtsprechung des VwGH und bestätigt durch den VfGH abschließend entschieden.

Dass der Bf die Unternehmereigenschaft hinsichtlich der durchgeführten, von ihr angebotenen Ausspielungen zukommt, ergibt sich bereits aus dem Gesetz in Zusammenhang mit den dargelegten Gesetzesmaterialien (Erläuterungen zur RV).

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

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



Innsbruck, am 7. Juni 2017