

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache des ****MASSEVERWALTER**** als Insolvenz- Masseverwalter für die ****Bf.+ADRESSE**** vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH&Co KG, Schubertring 6, 1010 Wien

1. gegen sechs Bescheide gemäß § 201 BAO vom 16. März 2012 für die Monate Mai 2011 (RV/7101232/2012), Juni 2011 (RV/7101233/2012), Juli 2011 (RV/7101234/2012), August 2011 (RV/7101235/2012), September 2011 (RV/7101236/2012) und Oktober 2011 (RV/7101237/2012),

2. gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 11. Mai 2012 für die Monate November 2011 (RV/7101758/2012), Dezember 2011 (RV/7101757/2012), Jänner 2012 (RV/7101756/2012) und Februar 2012 (RV/7101749/2012) und

3. gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 1. Oktober 2012 für die Monate März 2012, April 2012, Mai 2012 und Juni 2012 (alle RV/7103472/2012),

alle ****x1**** des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG (Kartenpokerspiel) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die 14 Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Ist § 57 GSpG verfassungswidrig, weil die Glücksspielabgaben über den Begriff „Ausspielungen“ und „Unternehmer“ iSd §§ 1 und 2 GSpG das Kartenpokerspiel besteuern, das nach Ansicht der Bf. ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel ist? Verstößt die Glücksspielabgabe gegen weitere Grundrechte, weil sie Konzessionären und Bewilligungsinhabern nicht auferlegt wird?

Der gegenständliche Fall betrifft die Rechtslage Glücksspielabgaben vom 1.5.2011 bis 30.6.2012. Hinsichtlich der Monate 1.1.2011 bis 30.4.2011 wurde das Rechtsmittelverfahren mit BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 entschieden,

der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 19.2.2015, E 293/2015) und trat die Beschwerde wegen erhobener Revision an den Verwaltungsgerichtshof ab.

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffend Glücksspielabgaben für die Monate 5/2011 bis 6/2012 vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind 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.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

Überblick:

I. Verfahren

1. Glücksspielabgabenselbstberechnung, Anträge gemäß § 201 BAO und Außenprüfungen

2. Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO und Berufung/Beschwerde

2.1. Die Glücksspielabgabe setze das Vorliegen eines Glücksspieles voraus

2.1.1. Poker sei deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel (arg. „vorwiegend“)

2.1.2. Interpretation von Univ. Prof. Dr. Günther Winkler, Institut für Staats- und Verwaltungsrecht Wien

2.1.3. Der Geschicklichkeitscharakter von Pokerspielen manifestiere sich auch bei verschiedenen Pokerturnieren und Pokermeisterschaften

2.1.4. Die Spiele der Bf. waren bereits Gegenstand von verwaltungsgerichtlichen Verfahren

2.1.5. Internationale Studien

2.1.6. Poker sei ohne ein Gutachten einzuholen oder zwischen verschiedenen Spielarten zu unterscheiden zum Glücksspiel erklärt worden, das unter das Monopol fällt.

2.2. § 57 GSPrG sei auf gewerbliche, bereits bestehende Pokerkartencasinos nicht anzuwenden (neuer Unternehmerbegriff gemäß § 2 Abs. 2 GSPrG)

2.3. Die Verfassungswidrigkeit der Einbeziehung von Poker als Geschicklichkeitsspiel in das Glücksspielmonopol erfasse durch den Begriff „Ausspielung“ auch die Glücksspielabgaben

2.3.1. Die Erweiterung des Glücksspielmonopols auf Geschicklichkeitsspiele begründe die Kompetenzverletzung

2.3.2. Das Kartenpokerspiel sei keine Ausspielung iSd §§ 6 bis 12b GSpG, würde aber im Fall der Konzession der Spielbankabgabe unterzogen, obwohl es keinen Bankhalter gäbe

2.3.3. Da die Glücksspielabgabe an die Ausspielung anknüpft, verstöße sie gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit

3. Stellungnahmen, Mitteilungen und Anregungen

3.1. Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht

3.2 Mitteilung der Bf. zum Insolvenzverfahren

3.3. Anregung zur Aussetzung gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren vor dem VfGH G 103-104/2016 aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes

II. Rechtliche Beurteilung

4. Gesetzliche Grundlagen

5. Sachverhalt

6. Von den Rechtsgeschäftsgebühren zu den Glücksspielabgaben

6.1. Vorgeschichte - Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels in der Rechtsprechung

6.2. Die Glücksspielnovellen 2010 formulierten Poker und seine Spielvarianten gemäß § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiel

6.3. Die Glücksspielabgaben als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG

6.4. Aufhebung des § 22 GSpG (Spielbank in Form eines Pokersalons) durch das StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118

7. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Einbeziehung von Poker in das Glücksspielgesetz in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol (Unionsrecht/Inländerdiskriminierung)

7.1. Die Vorgaben des EuGH – allgemein

7.2. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes: der Standort des österreichischen Glücksspielmonopols im Unionsrecht

7.2.1. Literatur

7.2.2. VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022

7.2.3. Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.

7.3. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben

- 7.3.1. Poker als Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 GSpG
 - 7.3.2. Unterschied Ausspielung (z.B. Poker) und Auslobung gemäß § 860 ABGB
 - 7.3.3. Unternehmer gemäß § 2 Abs. 2 iVm § 57 GSpG und Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen
 - 7.3.4. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben
 - 7.3.5. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit der § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG
- 7.4. Das österreichische Glücksspielmonopol/Konzessionssystem aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern
- 7.4.1. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren
 - 7.4.2. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern
 - 7.4.3. Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben ohne § 3 GSpG
- 8. Keine Ausweitung des verfassungsrechtlichen Kompetenztatbestandes „Glücksspielmonopol“ durch die Nennung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG**
- 9. Kein Konnex des § 60 Abs. 24 GSpG zu den Glücksspielabgaben**
- 10. Mitteilung zum Insolvenzverfahren**
- 11. Aussetzung gemäß § 271 BAO**
- 12. Zusammenfassung**
- 13. Schlussfolgerungen**
- 14. Zulässigkeit der Revision**

I. Verfahren

1. Glücksspielabgabenselbstberechnung, Anträge gemäß § 201 BAO und Außenprüfung

Mit Schreiben vom 17.6.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für Mai 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 635.768,00 Euro x 16% = 101.722,88; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 22.020.028,46 Euro x 16% = 3.523.204,55 Euro.

Die Bf. stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen mit folgender Begründung:

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG würden die Einsätze der Spieler die Bemessungsgrundlage für die Abgabe darstellen. Da für die Umsatz- bzw. Gewinnermittlung des Unternehmens die Einsätze der Spieler nicht relevant seien, seien im Unternehmen keine diesbezüglichen Grund- und Hilfsaufzeichnungen vorhanden. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sei aufgrund von eigenen und internationalen Erfahrungswerten, wonach das Tischgeld (*Rake*) 3,5% des Einsatzes der Spieler betrage, geschätzt worden. Die Bf. sei ein Gewerbebetrieb mit mehreren Betriebsstätten in Österreich und halte Gewerbeberechtigungen zur Ausübung des Gastgewerbes sowie zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. In den Räumlichkeiten der Bf. können Besucher Karten spielen (überwiegend Poker) und gleichzeitig Speisen und Getränke konsumieren. Die Bf. stelle dazu im Rahmen der Gewerbeberechtigung gegen angemessenes Entgelt („Tischgeld“) räumlich gebundene Sachleistungen sowie personelle Dienstleistungen zur Verfügung. Die Bf. sei an diesen Spielen nicht beteiligt, sie habe nie Gewahrsam am Pot und trete auch nicht als Bankhalter auf. Sie sei finanziell nicht am Kartenspiel der Spielergruppen beteiligt und habe auch keinen Anteil am Spielgewinn oder den Einsatz. Die Bf. beziehe ihren Umsatz zum überwiegenden Teil aus ihrem Speisen – und Getränkeangebot, zu einem kleinen Teil aus dem entgeltlichen Zurverfügungstellen von Sachmitteln und Dienstleistungen, aber in keinem Fall aus den Spielumsätzen oder den Einsatz und könne daraus weder eigenen Umsatz noch eigenen Gewinn erzielen. Das bedeute faktisch, dass die geschätzte Abgabenschuld für die Bf. letztendlich ruinös sei.

Auf dieser Grundlage argumentiere die Bf., dass sie gar nicht unter § 57 ff GSpG falle:

- **Die Bf. sei gemäß § 60 Abs. 24 GSpG vom Glücksspielgesetz ausgenommen**, denn die Übergangsregelung des § 60 Abs. 24 GSpG besage, dass § 2 GSpG dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel nicht entgegenstehe, sofern der Betrieb bereits auf Grund der Rechtslage zum 1.1.2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15.3.2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt sei, was für die Bf. zutreffe. Diese Regelung sei so zu verstehen, dass die Bf. jedenfalls bis zum 31.12.2012 bzw. bis zum eventuellen Erhalt einer Pokerlizenz nach § 22 GSpG gänzlich vom Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes ausgenommen sei, was auch die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG mit einschlösse. Durch die Verpflichtung zur Leistung der Glücksspielabgaben würde die Bf. wirtschaftlich vernichtet, weswegen die Übergangsbestimmung verfassungskonform auszulegen sei.

- **Die Bf. sei kein glücksspielrechtlicher Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG**, daher liege keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vor. Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG knüpfe ausdrücklich an „Ausspielungen“ an, nur das unternehmerische Glücksspielangebot unterliege dieser Abgabe. Der Begriff des glücksspielrechtlichen Unternehmers sei in § 2 Abs. 2 GSpG als eine Person definiert, die selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Da die Bf. ihre

Einnahmen primär aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, nicht aber aus der Durchführung von Glücksspielen erziele, erfülle sie nicht den Unternehmerbegriff, weswegen auch die §§ 57 ff GSpG nicht zum Tragen kommen würden.

- **Die Bf. sei kein Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG**, da es aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen nicht an einem „Berechtigungsverhältnis“ iSd § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG mangle. § 59 Abs. 2 GSpG nennt als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG), den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG), den Vertragspartner des Spielteilnehmers, den Veranstalter einer Ausspielung sowie den Vermittler, welche letztere drei als jene Fälle zusammengefasst seien, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle. In dieser Aufzählung fehle jedoch die Bezugnahme auf gewerbliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben würden. Die Bf. habe weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG oder sei sie Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG noch falle sie unter die Tatbestände „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“, da sie aufrechte Gewerbeberechtigungen halte. Die Bf. sei kein Veranstalter, da sie kein Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG sei, sie sei auch kein Vermittler, da sie nie Spieleinsätze oder Gewinne annehme oder weiterleite, denn dieser Ablauf finde unter den Spielern selbst statt. Die Bf. werde zwar Vertragspartner der Spielteilnehmer, jedoch in Bezug auf Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Gewinn und den Einsätzen in Verbindung stünden.

- **Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Einsätze.** Aufgrund der Gegebenheiten bei der Bf. sei es faktisch nicht möglich, die Einsätze einzubehalten oder in irgendeiner Weise darauf zuzugreifen. Nachdem die Spieler jederzeit den Tisch verlassen könnten und ihre Jetons in Bargeld zurücktauschen könnten, sei unter den gegebenen Umständen gar nicht exakt feststellbar, in welcher Höhe Einsätze geleistet würden. Ein Durchschnittswert dieser Summe könnte höchstens geschätzt werden, was die Bf. auch sicherheitshalber getan habe. Wenn die Abgabenschuld von 3,624.927,43 Euro den Umsätzen aus dem Kartenspielbetrieb im Mai 2011 in Höhe von 642.250,83 Euro gegenübergestellt werde, sei evident, dass die Abgabenpflicht nicht nur in einem krassen Missverhältnis zur Leistungsfähigkeit des Unternehmens stünde, sondern letztendlich wirtschaftlich ruinös sei und das weitere gewerbliche Tätigwerden unmöglich gemacht werde. Die Bf. verwies in diesem Zusammenhang auf diverse Stellungnahmen zu ihren früheren Rechtsgebührenverfahren betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 idF vor dem 1.1.2011. Die Einsätze der Spieler seien keine Umsätze die durch die Hände der Bf. laufen würden oder je in ihrer rechtlichen Verfügungsmacht stünden. Daher müsse die Bf. die Glücksspielabgabe aus den Umsätzen begleichen, die nicht in Zusammenhang mit der eigentlichen Abgabenquelle und in keiner Relation zur gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage stünden. **Soweit die Bf. daher der Glücksspielabgabe unterworfen würde, hege sie massive Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der betreffenden gesetzlichen Regelungen, die sie vor dem Verfassungsgerichtshof geltend machen werde.** Die Glücksspielabgabenrechtliche Belastung stelle keine realistisch zu bewältigende Schuld dar.

Mit Schreiben vom 18.7.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die **Glücksspielabgabe für Juni 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 703.063,00 Euro x 16% = 112.490,08; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 21.943.285,37 Euro x 16% = 3.510.925,66 Euro. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 18.8.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die **Glücksspielabgabe für Juli 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 537.584,00 Euro x 16% = 86.013,44 Euro; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 22.675.742,74 Euro x 16% = 3.628.118,84 Euro. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 19.9.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die **Glücksspielabgabe für August 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 455.137,80 Euro x 16% = 72.822,05 Euro; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 21.247.771,20 Euro x 16% = 3.399.643,39 Euro. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 17.10.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die **Glücksspielabgabe für September 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 462.093,70 Euro x 16% = 73.934,99 Euro; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 20.809.514,06 Euro x 16% = 3.329.522,25 Euro. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 14.11.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die **Glücksspielabgabe für Oktober 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 696.722,50 Euro x 16% = 111.475,60 Euro; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 25.309.656,69 Euro x 16% = 4.049.545,07 Euro. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Das Finanzamt führte vom 2.12.2011 bis 15.3.2012 bei der Bf. eine **Außenprüfung** betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.5.2001 bis 31.10.2011 durch. In der Niederschrift über die Außenprüfung hielt das Finanzamt folgendes fest: Die Bf. beteilige sich nicht an diesen Spielen und trete nicht als Bankhalter auf. Sie verfüge über eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter vom 27.6.2001. Die Abrechnungen der Glücksspielabgabe umfassen alle Standorte. Die Bemessungsgrundlagen zu den Pokerturnieren seien anhand von Turnieraufzeichnungen ermittelt worden, die Einsätze bei den *Cashgames* seien auf Basis des Tischgeldes geschätzt worden.

Unter Punkt 2) des Betriebsprüfungsberichtes setzte sich das Finanzamt mit dem rechtlichen Vorbringen der Bf. auseinander.

- zu **Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG** : Eine Aussage über eine Auswirkung auf die Glücksspielabgabe werde nicht getroffen und die Anwendung des § 2 sei nicht ausgeschlossen.

- zu **Unternehmereigenschaft der Bf.:** durch die Neufassung des § 2 Abs.2 GSpG sei verdeutlicht worden, dass konzessionsloses Anbieten von Glücksspielen unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten sei, wenn der mitwirkende Unternehmer nicht selbst die Gewinne stelle, sondern nur Kartenspieler gegeneinander spielten, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirke. Letzteres könne sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern. Die Bf. habe daher Unternehmereigenschaft.

- zu **Steuerschuldner gemäß § 59 Abs. 2 GSpG:** das Berechtigungsverhältnis sei iSd Gesetzesystematik so zu verstehen, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Da eine Gewerbeberechtigung keine Berechtigung iSd § 59 Abs. 2 GSpG sei, liege kein Berechtigungsverhältnis vor. Die Bf. sei als Veranstalter auch Steuerschuldner.

Das Finanzamt ermittelte unter Punkt 3) die Bemessungsgrundlagen. Die Spieleinsätze werden bei den *Cashgames* von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen lägen nicht vor, weswegen die Bemessungsgrundlage zu den *Cashgames* nur im Schätzweg zu ermittel sei. Die Schätzung des Finanzamtes baute auf der von der Bf. selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis des Tischgeldes auf und ging von der Berechnung Bemessungsgrundlage = (Tischgeld x 3,5) x 100 aus. Der Geschäftsführer der Bf. erklärte dazu, dass die durchschnittliche Pothöhe 40 Euro sei und der Prozentsatz von 3,5% auch dem allgemeinen Erfahrungsgut entspräche. Zu den *Cashgames* für die Monate Mai 2011 und Juli bis Oktober 2011 gab es keine Beanstandungen, die Bemessungsgrundlage für *Cashgames* für Juni 2011 wurde erhöht, da die Einsätze eines der Casinostandorte versehentlich nicht gemeldet wurden.

Die Turniere seien im Abrechnungssystem der Bf. erfasst. Bei den Turnierdaten seien teilweise nicht die Gewinne gemeldet, sondern die ausbezahlten Beträge [Gewinne abzüglich Trinkgelder]. Es handle sich um Trinkgelder auf freiwilliger Basis, die entsprechend der Casinoetikette geleistet worden seien. Die gemeldeten Preisgelder seien erhöht worden, wenn Trinkgelder in Abzug gebracht worden seien. Aufgrund der Außenprüfung ergaben sich jedenfalls Nachforderungen.

Die Prüfungsfeststellungen führten zu den sechs Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 16. März 2012.

Mit Schreiben vom 12.12.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für November 2011** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 18.1.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für Dezember 2011** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 14.2.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für Jänner 2012** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 14.3.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für Februar 2012** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Das Finanzamt führte vom 3.4.2012 bis 7.5.2012 bei der Bf. eine **Außenprüfung** betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.11.2011 bis 29.2.2012 durch.

Die Prüfungsfeststellungen führten zu den vier Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 11. Mai 2012.

Mit Schreiben vom 13.4.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für März 2012** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 16.5.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für April**

2012 und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 19.6.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für Mai 2012** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 18.7.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV für die **Glücksspielabgabe für Juni 2012** und schloss Buchungsnachweise an. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Mai 2011 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Das Finanzamt führte vom 2.8.2012 bis 28.9.2012 bei der Bf. eine **Außenprüfung** betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum 3-6/2012 durch.

Die Prüfungsfeststellungen führten zu den vier Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 1. Oktober 2012.

2. Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO und Berufung/Beschwerde

Mit sechs Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 16. März 2012 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz) für die sechs Monate 5-10/2011 fest und legte der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Mit vier Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 11. Mai 2012 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz) für vier Monate 11-12/2011 und 1-2/2012 fest und legte der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Mit vier Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 1. Oktober 2012 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz) für vier Monate 3-6/2012 fest und

legte der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Fristgerecht erhab die Bf. dagegen Berufungen/Beschwerden und stellte den Antrag den Berufungen/Beschwerden statzugeben und die Bescheide aufzuheben.

Eingangs hielt die Bf. fest, dass sie die Spiele aufgrund der aufrechten Gewerbeberechtigung rechtmäßig durchführe (VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055; VwGH 26.9.2005, 2004/02/0002; OGH 24.4.1992, 1 Ob12/92). Die Bf. leitet aus ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele“ nicht nur ab, dass sie deshalb diese Spiele gewerberechtlich durchführen darf, sondern auch, dass durch die Gewerbeberechtigung die von ihr angebotenen Kartenglücksspiele, insbesondere Poker, nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werden. Ihre Argumente sind, dass für die Erfassung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG Gutachten erstellt hätten werden müssen. Diese Gutachten hätten gezeigt, dass Poker vorwiegend ein Geschicklichkeitsspiel ist und in die verfassungsrechtliche Kompetenz des Gewerbes fiele. Mit der Erstreckung des Glücksspielgesetzes auf „Geschicklichkeitsspiele“ würde gegen die Verfassung, nämlich den Monopolatbestand verstößen, der Poker bisher nicht erfasst hätte. Würde Poker als Glücksspiel und die Bf. als Veranstalterin nicht vom Glücksspielgesetz erfasst, würden auch keine Glücksspielabgaben anfallen. Die Verfassungswidrigkeit, dass Poker nunmehr definitiv in das Glücksspielmonopol einbezogen wurde, erfasse durch den Begriff der „Ausspielung“ auch die Glücksspielabgaben, insbesondere den Grundtatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. Die Bf. erhob keine Einwände wegen Unionsrechtswidrigkeit und daraus abzuleitender Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung.“

Die Bf. fühlt sich in folgenden Punkten beschwert:

2.1. Die Glücksspielabgabe setze das Vorliegen eines Glücksspieles voraus

Der vom Finanzamt angewendete Abgabentatbestand des § 57 Abs.1 GSpG knüpfe an das Vorliegen eines Glücksspieles an, doch tatsächlich sei Poker überwiegend ein Geschicklichkeitsspiel.

2.1.1. Poker sei deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel (arg. „vorwiegend“)

Durch die Glücksspielnovelle BGBl. I 2010/73 sei § 1 Abs. 1 GSpG neu gefasst worden, doch sei durch diese Formulierung keine inhaltliche Änderung des Glücksspielbegriffes erfolgt. Ein Spiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG müsse ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig sein. Seien nicht-aleatorische Momente entscheidend, läge kein Glücksspiel vor. Ausschließliche Glücksspiele, wie Lotto, Roulette, Würfelspiele oä würden sich durch das völlige Fehlen jeglicher Möglichkeit des Spielers auszeichnen, durch das Geschick auf das Spiel Einfluss zu nehmen. Bei „gemischten Spielen“ impliziere der Glücksspielgesetzgeber mit der Wortfolge „vorwiegend vom Zufall abhängt“, dass auch Spiele mit gewissen Geschicklichkeitskomponenten Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes sein können. Der Begriff „vorwiegend“ sei aber gesetzlich nicht definiert. Die Bf. zog

OGH 20.4.2007, [Anm.: 11 Os 40/10] zu § 27 Abs. 5 SMG, das GmbH-Gesetz, AktG, Wahlrechtsordnungen, sowie den Glücksspielgesetz-Kommentar *Schwartz-Wohlfahrt* für ihre Überlegungen heran, dass „vorwiegend“ bedeute: wesentlich mehr als 50%, hauptsächlich, in erster Linie, nicht bloß eine relative Mehrheit. (Berufung Seiten 3 bis 5 betreffend Glücksspielabgabe Mai 2011, die Berufungs/Beschwerdeschreiben hinsichtlich der weiteren Zeiträume sind inhaltlich identisch).

2.1.2. Interpretation von Univ. Prof. Dr. Günther Winkler, Institut für Staats- und Verwaltungsrecht Wien

Sei Poker kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel, müsse die rechtliche Prüfung erfolgen, ob der Gesetzgeber berechtigt sei, das Glücksspielmonopol durch Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen nach nationalen und unionsrechtlichen Bestimmungen auszuweiten. Nach der Interpretation von Univ. Prof. Dr. Günther Winkler seien die Betreiber der Kartenspielsalons gewerberechtliche Unternehmer und keine konzessionierten Unternehmer iSd Glücksspielgesetzes (unter Verweis *Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung. Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht, 2011, 9*). Die allgemein üblichen Kartenspiele seien keine Glücksspiele unter dem Finanzmonopol des Staates und als Freizeitgestaltung und Fehlens des ausspielenden Unternehmers vom Anwendungsbereich der Glücksspielgesetze 1960, 1962 und 1989 ausgenommen worden (unter Verweis auf *Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 10*). Die Spieler der Kartenspiele stünden nur untereinander in einem Rechtsverhältnis, und nicht zu einem Unternehmer. Hingegen gäbe es bei den typischen Glücksspielen kein spielrechtliches Rechtsverhältnis zwischen den Spielern, sondern nur zwischen dem Unternehmer und jedem einzelnen Spieler (unter Verweis auf *Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 13*). Die Mischung und Zuteilung der Karten sei zwar Zufall, doch werde das Spielgeschehen durch das rationale Spielverhalten der Spieler nach den Spielregeln und nicht nach einem Mechanismus entschieden. (unter Verweis auf *Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 15-32; (Berufung Seiten 5 bis 7)*).

2.1.3. Der Geschicklichkeitscharakter von Pokerspielen manifestiere sich auch bei verschiedenen Pokerturnieren und Pokermeisterschaften

Der Geschicklichkeitscharakter von Pokerspielen manifestiere sich auch deutlich bei den verschiedenen Pokerturnieren und Pokermeisterschaften, was nicht zuletzt durch den Begriff der „Meisterschaft“ ausgedrückt werde. Tatsächlich würden auch immer wieder dieselben Spieler gewinnen, also jene Spieler, die nicht einmal und zufällig ihre Konkurrenten schlagen, sondern regelmäßig durch ihr geschicktes Spielen zum Sieg kommen. Im April 2010 sei vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) Poker als Geschicklichkeitsspiel anerkannt worden und werde Poker von der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA), welche Denksportspiele wie Schach, Go, Bridge und Dame durchführe, als Bewerb vertreten sein. (Berufung Seite 8).

2.1.4. Die Spiele der Bf. waren bereits Gegenstand von verwaltungsgerichtlichen Verfahren

Auch wenn sich das BMF immer wieder auf das Erkenntnis VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 berufe, dass Poker ein Glücksspiel sei, so habe der VwGH 3.11.2005, 2005/15/0128 ebenso erkannt, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei. Die Bf. stehe mit dem Bf. des VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 in keinerlei Zusammenhang. In den Verfahren der Bf. habe der Verwaltungsgerichtshof mit den Erkenntnissen VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97716/0387 die Bescheide der Finanzlandesdirektion wegen Verfahrensmängel aufgehoben und für das fortzusetzende Verfahren aufgetragen, sich mit den Ergebnissen des von der Bf. vorgelegten Sachverständigengutachtens auseinanderzusetzen. [Anm.: Gutachten von ****SACHVERSTÄNDIGER1** und ****SACHVERSTÄNDIGER2** Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994, sowie auf ein Gutachten von ****SACHVERSTÄNDIGER3** über den Einfluss des Bluffens auf den Spielverlauf.]

Das Gutachten von ****SACHVERSTÄNDIGER4** sei bereits vom VwGH als oberflächlich qualifiziert worden und sei keinesfalls im Stande, das von ****SACHVERSTÄNDIGER5**, von ****SACHVERSTÄNDIGER1** und ****SACHVERSTÄNDIGER2** vorgelegte umfangreiche und fachlich fundierte Gutachten zu entkräften. Seit dem Erkenntnis des VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 sei weder von der erstinstanzlichen Behörde, noch von der Abgabenbehörde 2. Instanz eine Ergänzung der Gutachten eingeholt worden, weswegen im gegenständlichen Verfahren der bestehende Verfahrensmangel der mangelhaften Sachverhaltsermittlung evident sei. Daran ändere sich auch nichts durch die durch die GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 im § 1 Abs. 2 GSpG eingeführte gesetzliche Vermutung, dass Poker ein Glücksspiel sei, weil die Definition des § 1 Abs. 1 GSpG im Ergebnis gleich geblieben und die gesetzliche Vermutung durch Einholung eines Sachverständigengutachtens widerlegbar sei. (Berufung Seiten 8/9 bis 11).

2.1.5. Internationale Studien

Auch europaweit gäbe es mittlerweile heftige Diskussionen in der Rechtswissenschaft, ob Poker ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel sei. 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. (Berufung Seite 11). In Deutschland habe der Feldversuch unter Aufsicht der TÜV Rheinland Secure IT GmbH, bei welchen auf die Durchschnittsspieler abgestellt worden sei, da bloße mathematische Kalkulationen und verwickelte Wahrscheinlichkeitsrechnungen nicht die Fähigkeiten eines Durchschnittsspielers widerspiegeln würden, ergeben, dass jedenfalls bei dem Kartenspiel *Texas Hold'em* in einer Serienvariante in mehr als 50% der Fälle

ein Geschicklichkeitsspiel vorliege. (*Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure IT GmbH/Henze/Kalhamer*, Pokerstudie 2008; Berufung Seiten 11 bis 12).

Auch in *Mag. Robert Wagner*, Die Praktikabilität des Österreichischen Glücksspielbegriffs am Beispiel des Kartenspiels Poker, 2010, unveröffentlichten Dissertation, werde festgestellt, dass bei den gängigen Pokervarianten das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall abhänge, sondern die Geschicklichkeitselemente sogar überwiegen würden und somit Pokerspiele nicht unter die Rechtsdefinition des § 1 GSpG fallen würden. Ebenso habe die Studie *Paco Hope/Sean McCulloch*, Statistical Analysis of Texas Hold'em, festgestellt, dass in nur 12% der Fälle sich der Spieler, der zu Beginn die besten Karten erhielt, auch als Gewinner im „Showdown“ beweisen konnte. (Berufung Seite 13).

2.1.6. Poker sei, ohne ein Gutachten einzuholen oder zwischen verschiedenen Spielarten zu unterscheiden, zum Glücksspiel erklärt worden, das unter das Monopol fällt

§ 1 Abs. 3 GSpG sähe vor, dass in Glücksspielangelegenheiten ein Amtssachverständiger zu bestellen sei, woraus folge, dass wirklich nur Glücksspiele und nicht auch Geschicklichkeitsspiele in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes einbezogen würden. Die Rechtsgeschäftsgebührenbescheide der Finanzlandesdirektion habe der VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 wegen Verfahrensmängel aufgehoben, weswegen die Behörde Gutachter bestellen hätte müssen. Dieser hätte die Kartenpokerspiele der Bf. als Geschicklichkeitsspiele qualifiziert. Damit wäre das Vorliegen eines Glücksspieles nicht erfüllt gewesen, mit der Rechtsfolge, dass keine Glücksspielabgabe festzusetzen gewesen wäre. (Berufung Seiten 14 bis 17). Auch nach der Begründung des BMF im Beihilfeverfahren bei der EU-Kommission zu CP 176/2009 zur Vorgängerbestimmung der Glücksspielabgaben § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG und nach dem Urteil des Bezirksgerichtes 24.5.2004, 18 U 194/01b, wonach die Bf. vom Vorwurf des illegalen Glücksspiels freigesprochen und festgestellt worden sei, dass die unternehmerisch angebotenen Spiele legal angeboten worden seien, liege eigentlich kein Glücksspiel vor. (Berufung Seiten 17 bis 19).

2.2. § 57 GSpG sei auf gewerbliche, bereits bestehende Pokerkartencasinos nicht anzuwenden (neuer Unternehmerbegriff gemäß § 2 Abs. 2 GSpG)

Die neuen Regelungen würden die zentralen Begriffe „Glücksspiel“, „Auslobung“ und „Unternehmer“ grundsätzlich beibehalten, ebenso den Begriff der „Ausspielung“, der unternehmerisches Glücksspiel definieren sollte. Aber dem Unternehmerbegriff wurden vor allem durch die Worte „organisiert, anbietet, oder zugänglich macht“ die Grenzen genommen. Der Begriff erschöpfe sich nicht mehr in der klassischen Auslobung des traditionellen Glücksspielunternehmers als Veranstalter, sondern erfasse jetzt unmittelbar Personen, die nur Hilftätigkeiten in das Spiel einbringen würden und nicht auf Gewinn gerichtet seien, der für den Gesetzgeber seit alten Zeiten Motiv gewesen sei, Glücksspiele dem Monopol zu unterstellen.

Nicht von ungefähr seien durch die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG die frei gewerblich betriebenen Pokerspielsalons von den Begriffserweiterungen der „Ausspielung“ und damit von den Glücksspielabgaben grundsätzlich ausgenommen. (Berufung Seiten 19 bis 22). Voraussetzung für die Anwendung der §§ 57 ff GSpG auf Pokersalons sei nicht die erweiterte Ausspielungsdefinition, sondern, dass mit § 22 GSpG Pokerspielsalons als Spielbank neuer Art eingeführt wurden. Die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG würde die alten, wohlerworbenen Rechte der bisher frei betriebenen Pokersalons befristet anerkennen, wenn sie um die Erteilung einer Konzession gemäß § 22 GSpG ansuchen würden . Nach dem Wortlaut des § 60 Abs. 24 GSpG würden bisher frei gewerblich betriebene Pokersalons in ihrem Rechtsbestand allgemein anerkannt, „spätere“ Betriebe seien von der Anerkennung ausgeschlossen. Daher könnten gewerberechtliche Pokersalons auch nicht den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG unterzogen werden. Als weiteres Argument dafür brachte die Bf. vor, dass dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 2 GSpG der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff zugrunde liege –und nicht der gewerberechtliche, weswegen für bereits bestehende Pokerkartencasinos keine Glücksspielabgabe anfalle. (Berufung Seiten 22 bis 27).

2.3. Die Verfassungswidrigkeit der Einbeziehung von Poker als Geschicklichkeitsspiel in das Glücksspielmonopol erfasse durch den Begriff „Ausspielung“ auch die Glücksspielabgaben

Es sei nicht zulässig, Geschicklichkeitsspiele in das Bundesmonopol durch BGBI. I Nr. 2010/54 einzubeziehen. Laut VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055 seien diese Geschicklichkeitsspiele als das „Halten von erlaubten Spielen“ vom Kompetenztatbestand gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG „Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie“ erfasst. Nach der Gewerbeordnung 1994 könne das Halten von Spielen als freies Gewerbe ausgeübt werden, weswegen zum Beispiel Kartenspiele, deren Ausgang teilweise von Geschicklichkeitsmomenten abhänge, als freies Gewerbe veranstaltet werden können. So betreibe die Bf. gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 8 GewO in Wien ein Pokerspielcasino aufgrund einer im Jahr 1993 vom Magistrat in Wien ausgestellten Gewerbeberechtigung für die Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. Sie sei kein Unternehmer und kein Veranstalter von Kartenspielen. Die Glücksspielnovellen 2010 hätten die bisherigen Gewerbebefugnisse nicht aufgehoben, sondern lediglich eine eingeschränkte Sonderregelung für jene Gewerbebefugnisse geschaffen, für welche ihre Inhaber um eine neue Konzession iSd § 22 GSpG ansuchen würden. Damit seien diese Spiele nicht vom Glücksspielmonopol erfasst und Pokersalons keine Spielcasinos (Berufung Seite 28).

2.3.1. Die Erweiterung des Glücksspielmonopols auf Geschicklichkeitsspiele begründe die Kompetenzverletzung

Das Abziehen des Kartenspiels aus dem Kompetenzbereich des Gewerbes und die Einbeziehung in das Glücksspielmonopol begründen eine Kompetenzverletzung. Das österreichische Glücksspielmonopol gründe sich auf die Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG „Bundesfinanzen öffentliche Abgaben -.... Monopolwesen“, welcher sich nach seinem Wesensgehalt am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.1.1925 orientiere. Erstes Ziel der Finanzmonopole seien die Staatseinnahmen, zweites Ziel seien ordnungs- und sicherheitspolitische Erfordernisse im Dienst am öffentlichen Interesse. (Berufung Seiten 28). Der Glücksspielbegriff mit den Unterbegriffen „Ausspielung“ und „Unternehmer“ der GSpG der Jahre 1960, 1962 und 1989 sei aus Vorschriften über einzelne historische Glücksspieltypen iSd verfassungsgesetzlich versteinerten Kompetenztatbestandes des Finanzmonopols abgeleitet. Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG ermächtigte zwar den einfachen Bundesgesetzgeber, ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken, wie etwa auf Poker ohne Bankhalter als Geschicklichkeitsspiel, das bisher der GewO unterlag. (Berufung Seiten 29 bis 30). Die Novellen des Jahres 2010 zum GSpG 1989 würden das Glücksspielmonopol durch Einbeziehung der Pokerspiele in das Konzessionssystem ausweiten, indem diese aus dem Kompetenzbereich des Gewerbes abgezogen und dem Monopolwesen zugeordnet würden. (Berufung Seiten 30 bis 32).

**2.3.2. Das Kartenspiel sei keine Ausspielung iSd
§§ 6 bis 12b GSpG, würde aber im Fall der Konzession der
Spielbankabgabe unterzogen, obwohl es keinen Bankhalter gäbe**

Die Begriffe Ausspielung und Unternehmer würden in ihrer historischen, verfassungsmäßig verfestigten, differenzierten gewerberechtlichen und monopolrechtlichen Bedeutung entfremdet und aufgespalten. (Berufung Seite 32). Ausspielungen seien eine Art entgeltlicher Auslobung. Pokerkartenspiele, bei welchen die Spielteilnehmer untereinander ohne Mitwirkung eines Unternehmers spielten, erfüllten aber die Kriterien einer Ausspielung iSd §§ 6 bis 12b GSpG nicht. Wie § 22 GSpG zeige, ordneten die Novellen 2010 das Kartenspiel auch nicht unter Ausspielungen, sondern thematisch den Spielbanken zu. Damit unterlasse das Kartenspiel aber nicht den Glücksspielabgaben, sondern ausschließlich der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG. Andererseits sei eine konzessionierte Spielbank ohne Bankhalter ein Widerspruch in sich.

Bis zu den Novellen 2010 seien die Kartenspiele nicht als typisches Glücksspiel im herkömmlichen und historischen Sinn gesetzlich geregelt, sondern vom GSpG 1989 ausgenommen gewesen, da sie im Gegensatz zu den gesetzlich geregelten, typischen Glücksspielen keine organisierte Auslobung, keinen Glücksspielunternehmer, keine Bank und keinen Bankhalter benötigten - dazu verwies die Bf. auf die Regierungsvorlagen der Glücksspielgesetze 1960, 1962 und 1989. Es wäre daher absurd, diese aufgrund des § 60 Abs. 24 GSpG, der sich auf die rechtliche Zulässigkeit bestehender gewerblicher Pokersalons beziehe, als Ausspielung zu qualifizieren mit der Folge, dass sie der „Konzessionsabgabe gemäß § 57 GSpG“ unterlägen, während nach Erhalt einer

Pokersalonlizenz sie der Spielbankabgabe unterworfen würden. Da die Erteilung der Spielbankkonzession an die Casinos Austria AG mangels unionsrechtskonformer Ausschreibung nichtig sei, müsste diese für die von ihr veranstalteten Kartenspielerien ebenfalls Konzessionsabgabe gemäß § 57 GSpG zahlen.

Eine solche Erweiterung des Glücksspielmonopols entgegen dem Wesensgehalt des Kompetenztatbestandes „Monopole“ im Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG verstöße gegen die Kompetenzbestimmungen und sei verfassungswidrig. Die Erweiterung des Glücksspielmonopols gehe zu Lasten jener Unternehmer, die das Pokern als Geschicklichkeitsspiel ohne Bankhalter rechtmäßig aufgrund eines Gewerbescheines, also befugter Maßen betreiben würden. Die Erweiterung verstöße gegen den verfassungsmäßig verbürgten Vertrauenschutz, gegen das verfassungsmäßig gewährleistete Grundrecht auf Gleichheit, gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Freiheit der Erwerbsausübung (Art. 6 StGG) und gegen das Eigentumsrecht (Berufung Seiten 33 bis 34).

2.3.3. Da die Glücksspielabgabe an die Ausspielung anknüpft, verstöße sie gegen den Gleichheitsgrundsatz und die Freiheit der Erwerbstätigkeit

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG verstößen gegen den Gleichheitsgrundsatz, denn sie würden im Gegensatz zur Einkommens- oder Umsatzsteuer von „fremden Erträgen“ bemessen. Dazu würden Geschicklichkeitsspiele und Glücksspiele in einen Topf geworfen und der Glücksspielabgabe unterzogen. Die Abgabe berechne sich nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler, die den Umsatz der Bf. bei weitem übersteige und führe zu einer völligen Enteignung, Entzug der Erwerbsmöglichkeit und Vernichtung aller Arbeitsplätze im Betrieb der Bf. Die Glücksspielabgabe „aus fremden Erträgen“ führe zu einer unverhältnismäßig hohen Abgabenbelastung, die anderen Gewerbebetrieben und auch nicht den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auferlegt werde, und damit zu einem existenziellen Wettbewerbsnachteil zu allen anderen Steuersubjekten. (Berufung Seiten 35 bis 37).

3. Stellungnahmen, Mitteilungen und Anregungen der Bf.

3.1. Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht

Das Finanzamt erließ keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung, sondern legte dem Bundesfinanzgericht die Berufung/Beschwerde vor. Im Vorlagebericht, der der Bf. zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung/Beschwerde als unbegründet abzuweisen. In der Begründung wiederholte das Finanzamt seine rechtliche Darlegung im Betriebspflichtsbericht und führte weiters aus, dass in § 1 Abs. 2 GSpG Poker ausdrücklich als Glücksspiel bezeichnet werde, weshalb ein „fehlender Nachweis“ der Glücksspieleigenschaft von Poker keinen Verfahrensmangel begründen könne.

3.2. Mitteilung der Bf. zum Insolvenzverfahren

Mit Schreiben vom 23.5.2016 teilte der Masseverwalter der Bf. mit, dass mit Beschluss vom 8.2.2016, ****GERICHT+AKTENZEICHEN**** über die Bf. das Insolvenzverfahren eröffnet und er zum Masseverwalter bestellt wurde. Gegen diesen Beschluss sei ein Rekurs eingebracht worden, über den noch nicht rechtskräftig entschieden worden sei.

**3.3. Anregung zur Aussetzung gemäß § 271 BAO zum
Gesetzesprüfungsverfahren vor dem VfGH G 103-104/2016
aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes**

Der Masseverwalter der Bf. regte an, die Beschwerdeverfahren betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m gemäß Art. 89 B-VG beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens durch den VfGH G 103-104/2016 gemäß § 271 BAO auszusetzen. Überwiegende Interessen des Bf. stünden der Aussetzung der Entscheidung im gegenständlichen Verfahren nicht entgegen.

Als Begründung der Anregung zur Aussetzung gemäß § 271 BAO wurde angeführt, dass der Ausgang dieses Gesetzesprüfungsverfahrens sozusagen „Vorbild“ für das vorliegende Beschwerdeverfahren sei. Die Abgabepflicht nach § 57 GSpG knüpfe an verbotene Ausspielungen an. Nach § 57 Abs. 6 GSpG seien Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken sowie Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol von der Glücksspielabgabe befreit. Nach dem Beschluss des OGH vom 30.3.2016 stehe fest, dass das Glücksspielmonopol gegen die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV verstöße und jedenfalls unionsrechtswidrig sei. Die behauptete Rechtfertigung, wonach das Monopol dem Spielerschutz diene, bestehe mangels Kohärenz der Regelungen definitiv nicht. Damit fehle auch die Rechtfertigung für die ungleiche Besteuerung der Konzessionäre einerseits und der Bf. andererseits. Unstrittig habe die Diskriminierung der gewerberechtlich befugten Unternehmer gegenüber den Casinos Austria den Zweck, die Angebote der Bf. bis zur völligen Undurchführbarkeit unattraktiv zu machen und unter dem Vorwand des Spielerschutzes im monopolisierten Bereich zu konzentrieren. Für die auf gewerberechtlicher Grundlage betriebenen Pokercasinos gäbe es bis zum Ablauf des 21.12.2027 keine Möglichkeit, eine Konzession nach dem GSpG zu erwerben, da diese bis zu diesem Zeitpunkt vergeben seien. Da gewerbliche Pokercasinos nach Ansicht der Abgabenbehörden von den Befreiungsbestimmungen im GSpG und KOA-G nicht erfasst seien, unterlägen sie zumindest bis 31.12.2027 sowohl der Kriegsopferabgabe als auch der Glücksspielabgabe, sowie den Landes- und/oder Gemeindeabgaben, die eine Befreiung für Konzessionäre nach dem GSpG vorsähen. Die tatsächlichen Auswirkungen der im gegenständlichen Fall anzuwendenden abgabenrechtlichen Bestimmungen lägen in der Erdrosselung des abgabepflichtigen Unternehmens. Die Abgabenbefreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG verfolge das Ziel, das Monopol zu schützen und die Nachfrage in Richtung der konzessionierten Spielbanken zu lenken.

Hebe der VfGH die angefochtenen Bestimmungen auf, so könne er das nach Art. 140 Abs. 7 B-VG auch rückwirkend tun. Nach Ansicht des Bf. müsste er dies auch rückwirkend tun, da die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes im Hinblick auf die

unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 57 AEUV rückwirkend wahrzunehmen sei, und auch die Inländerdiskriminierung rückwirkend zu beseitigen wäre. Da die Abgabenvorschriften in § 57 GSpG bewusst an den Begriff der Ausspielung anknüpfen und bei der Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG zwischen konzessionierten Spielbanken und anderen Anbietern unterscheiden würden, hätte eine Aufhebung des Monopols (zB die Aufhebung des § 2 GSpG) auch massive Auswirkungen auf den Beschwerdefall.

II. Rechtliche Beurteilung

4. Gesetzliche Grundlagen

Definition des Glücksspiels

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

§ 1 Abs. 2 GSpG: Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen

.....“

Ausspielung

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).

Gemäß § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

.....“

Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

„ Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.“

Gemäß § 59 Abs. 1 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58:

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.“

5. Sachverhalt

Es liegt kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor: Die Bf. ist seit 20.2.2001 im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien (****x2****) eingetragen. Sie betreibt an mehreren Standorten Kartencasinos, in welchen sie als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Es werden vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von Cashgames und Turnieren angeboten. Sowohl zu den Turnieren als auch zu den Cashgames werden täglich Aufzeichnungen geführt. Im ersten Prüfungszeitraum wurden ca. 1300 Turniere gespielt. Manche Turniere wurden innerhalb einer Filiale ausgetragen, es gab aber auch filialübergreifende Turniere und Satellites, ds Turniere, bei denen man das Ticket für ein größeres Turnier gewinnen

kann. Die am häufigsten gespielten Varianten laut Turnieraufzeichnungen sind No Limit Hold'em. Die Bf. selbst beteiligt sich nicht an diesen Spielen und tritt nicht als Bankhalter auf. Sie verfügt über eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter vom 27.6.2001. (Betriebsprüfungsbericht vom 15.3.2012, Zeiträume 11/2011 bis 6/2012 vergleichbar). Zu Kartenpokerregeln, *Cashgames* " und Turnierformat wird auf die Darstellung in UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 und BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 verwiesen.

Mit Beschluss vom 8.2.2016, ****GERICHT+AKTENZEICHEN**** wurde über die Bf. das Insolvenzverfahren eröffnet und der Masseverwalter bestellt. Gegen diesen Beschluss ist ein Rekusverfahren anhängig (Schreiben vom 23.5.2016 des Bf.).

6. Von den Rechtsgeschäftsgebühren zu den Glücksspielabgaben

Die Bf. bekämpft als Vorfrage der Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG, dass das Kartenpokerspiel kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel sei, weswegen § 1 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf Poker und seinen Spielvarianten verfassungswidrig sei. Es seien Sachverständigengutachten einzuholen, die Geschicklichkeitseigenschaften des Kartenpokerspiels darlegen würden.

Die Bf. bot interessierten Personen die Möglichkeit, Kartenpokerspiele zu spielen, bereits vor dem 1.1.2011 an und verwirklichte damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG. Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG trat § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 2010/54 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG. (RV 658 BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und § 60 Abs. 22 GSpG, zu Artikel 3, Änderung des Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6). Der Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Bf. sei vorausgeschickt, dass die ständige Rechtsprechung des UFS/BFG die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht - § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG - des Kartenpokerspiels und anderer Kartenglücksspiele als Vorgängerbestimmungen der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in der Fassung vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG bejaht hat (ausführlich siehe BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011) . Viele der Berufungs/ Beschwerdeeinwendungen der Bf. zur Glücksspielabgabepflicht beziehen sich auf ihre früheren Rechtsgeschäftsgebührenverfahren, was im Folgenden im Überblick dargestellt wird.

6.1. Vorgeschichte - Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels in der Rechtsprechung

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in der Fassung vor dem 1.1.2011 BGBl. I 2010/54 unterlagen der Rechtsgeschäftsgebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird: 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, wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25% (Novelle BGBl. 1993/965 ab 1. Dezember 1993).

Im Rechtsgeschäftsgebührenverfahren legte die Bf. der damaligen Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) im April 1994 den Bericht „Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“ (Universitätsprofessor für Wahrscheinlichkeitsrechnung und Mathematische Statistik, ***SACHVERSTÄNDIGER1** und Universitätsdozent für Spieltheorie, ****SACHVERSTÄNDIGER2** beide Katholische Universität ****ORT****) vor, in welchem die beiden Gutachter zu dem Ergebnis kamen, dass *Seven Card Stud* Poker und *Texas Hold'em* Poker Geschicklichkeitsspiele seien. Während der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen die in diesem Verfahren ergangene Entscheidung der damaligen Rechtsmittelinstanz betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG ablehnte (VfGH 26.9.1995, B 220/95), hob der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung auf, da die Rolle des Zufalls durch Sachverständigengutachten zu ermitteln gewesen wäre (VwGH 18.12.1995, 95/16/0047).

Die damalige Rechtsmittelinstanz holte das „Gutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels 7-Card-Stud-Poker“ von ***SACHVERSTÄNDIGER5** Institut für Statistik, Operations Research und Computerverfahren, Universität Wien (mathematisches Gutachten), samt dem Zusatz (Addendum) vom November 1996 ein. Aus der Sicht der Erlernbarkeit von rationalen Strategien, erfordere das Spiel relativ wenig Geschicklichkeit, das Bluffen habe keinen Einfluss auf strategische Züge. In dem Addendum Seite 16 haben die drei vorgenannten Gutachter gemeinsam festgehalten, auf Grund der Komplexität von Kartenspielen wie "Poker" und "Schnapsen" sei eine *"qualitative und quantitative Analyse bislang noch nicht zu Ende geführt worden"*.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Entscheidung des ersten fortgesetzten Verfahrens auf, da der Einfluss des Bluffens zu ermitteln gewesen wäre (VwGH 20.8.1998, 97/16/0287) und der Verfassungsgerichtshof stellte mit Beschluss VfGH 29.9.1998, B 2443/97 das Verfahren ein, da der der Beschwerde zugrundeliegende Bescheid aufgehoben worden war. Die damalige Rechtsmittelinstanz kam dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes nach und holte einerseits ein mathematisches Gutachten im Juni 1999 „Sachverständigengutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels *Seven Card Stud Poker*“ von ****SACHVERSTÄNDIGER4** , Vorstand am Institut für Statistik und Operations Research, ****UNIVERSITÄT**** (mathematisches Gutachten) ein. Dieses Gutachten wirft einen Blick auf die mathematische Wahrscheinlichkeit und ordnete das Kartenpokerspiel *Seven Card Stud Poker* eindeutig der Gruppe der Glücksspiele zu, da der Ausgang des Spiels vorwiegend vom Zufall abhängig anzusehen ist. Durch Bluffen werde die Zufallsabhängigkeit noch erhöht, da mögliche Schlüsse aus den verdeckten Karten gezogen werden und Bluffen einen Raum für weitere Wahrscheinlichkeitsrechnungen eröffnet. Die Bf. legte den Aufsatz über "Bluffen beim Pokerspiel" von ****SACHVERSTÄNDIGER3**, Reichsuniversität ****ORT2**** vor, wonach das Bluffen beim Poker unter manchen Umständen zum

Gewinn führen könne, sofern dieses gekonnt durchgeführt wird. Andererseits holte die damalige Rechtsmittelinstanz ein zweites, soziologisches Gutachten vom 6. April 2001 „Erstellung eines Sachverständigengutachtens über die Glücksspieleigenschaft des Kartenspiels Poker“ Sachverständiger ****SACHVERSTÄNDIGER6**, Elektrotechnik und Maschinenbau, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger (Tatsächliche Beobachtung der Elemente des Bluffens und deren Auswirkung auf den Spielausgang) ein. Danach sei eine Beeinflussung des Kartenpokerspiels natürlich durch Ideenreichtum, Kombinationsgabe, Bieten und Kaufen der Karten vorhanden. Es gibt viele Möglichkeiten des Bluffens, doch diese können ihr Ziel verfehlen, sei es, dass der zu Bluffende den Bluff nicht erkennt, der zu Bluffende tatsächlich eine bessere Kartenkombination oder die fixe Idee hat, dass er nicht überboten werden könne. Der Zufall kann den Bluff wirkungslos machen.

Im zweiten fortgesetzten Verfahren wurde entschieden, dass aufgrund des mathematischen und soziologischen Gutachtens das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 abrufbar unter <http://www.bmf.findok.at>).

Wie dort ersichtlich, wurde die Angelegenheit UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 an den Verfassungsgerichtshof herangetragen, der die Behandlung der Beschwerde ablehnte (VfGH 28.2.2006, B 63/05), die Entscheidung wurde rechtskräftig, da keine weitere Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben wurde. Wie die Bf. in ihrer Beschwerde anführt (Berufung Seiten 8/9 bis 11), stütze sich der Verwaltungsgerichtshof in einem die Bf. nicht betreffenden Verfahren zur „Übertretung des GSpG“, welches auch nicht die Rechtsgeschäftsgebühren betraf, auf das mathematische Gutachten von ****SACHVERSTÄNDIGER4** und bestätigte die Glücksspieleigenschaften des Kartenpokerspiels (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201).

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen 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, *Texas Hold'em Poker* und *Pan Nine* (*Baccara* Variante) UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02, der Rechtsgeschäftsgebühr. Nach den Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 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. Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 lehnte die Behandlungen der Beschwerden ab. Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde wiederum bestätigt, dass sowohl *Cashgame* als auch Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen. Dort wurde auch die Definition des Begriffes „vorwiegend“ behandelt und, dass zur Interpretation der Rechtsgeschäftsgebühren im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden können. Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und

weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt sei. Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienten“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte. Weiters wurde zu der von der Bf. angeführten Literatur *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff., *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>), Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-sfra/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011, Stellung genommen. Die Bf. stellte auch im gegenständlichen Verfahren wieder den Antrag den Akt des LG Karlsruhe zur AZ: 18 AK 127/08 beizuschaffen: das Urteil wurde über Internetrecherche (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-sfra/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011) ausgedruckt und auszugsweise wiedergegeben, dazu wird auf die Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 verwiesen. (z.B. auch UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden ab.

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante *Texas Hold'em* und *Omaha Hold'em* wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als *Cashgame* als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege.

6.2. Die Glücksspielnovellen 2010 formulierten Poker und seine Spielvarianten gemäß § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiel

§ 1 Abs. 1 GSpG wurde reformuliert und statt der Mehrzahl „Glücksspiele“ wurde die Einzahl „Glücksspiel“ genommen. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG idF 2008 BGBI. I 2010/54 wird „Poker“ definitiv als Glücksspiel genannt. § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBI. I 2010/54 traten gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 19.7.2010. D.H. § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG galten bis 31.12.2010 neben der Rechtsgeschäftsgebühren, ab 1.1.2011 neben den Glücksspielabgaben.

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. I 2010/73 wurde eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. (Strejcek in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 35, 36). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen, **doch der Verfassungsgerichtshof hob auch das Wort „Poker“ in § 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 BGBl. I 2014/13 wurde „Poker“ mit 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen.

In der Literatur wurde von **Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³** § 1270-1272 Rz 53 zu dieser Regelung Stellung genommen : „An der Einstufung von Poker als Glücksspiel wird in der jüngeren Literatur zwar Kritik geübt (FN 254: Siehe Holznagel, MMR 2008, 439 ff; Hambach/Hettich/Kruis, MR-Int 2009, 41ff; Schmidt/Wittig, JR 2009, 45 ff; aus empirischer Sicht Meyer/Hayer, ZfWG 2008, 153 ff. Jüngst besonders ausführlich Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung –Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht [2011]) diese vermag, weil letztendlich oft das Kartenglück entscheidet, aber nicht zu überzeugen. (FN 255: So bereits vor langem OGH 29.11.1898 KH 2264: „weil....die Geschicklichkeit des Spielers darauf, welche Karten ursprünglich ausgeteilt und welche nachgekauft werden, wovon doch immer der schließliche Ausgang des Spieles abhängt, ganz ohne Einfluss sind“) Bei diesen Kartenspielen hängt der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung ab; für ein Geschicklichkeitsspiel entsprechende Faktoren sind weniger maßgeblich. Am Glücksspielcharakter ändert sich nichts dadurch, dass das betreffende Kartenspiel im Rahmen eines Turniers gespielt wird. (FN 252: So OVG Berlin-Brandenburg, 20.4.2009, I S 203.08, ZfWG 2008, 190).

Beim Geschicklichkeitsspiel ist der Spieler in der Lage, „das Ergebnis des Spiels mit seinen Fähigkeiten so stark zu beeinflussen, dass der Zufall nicht mehr überwiegt“ (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49, FN 226: Fiedler, Glücks-

und Geschicklichkeitsspiele 4). Derartige Fähigkeiten sind Schnelligkeit, Kraft, Geschicklichkeit, Wissen, Ausdauer, Konzentrationsfähigkeit, Routine, Kombinationsgabe, Rechengeschick usgl. **Die Fähigkeit, beim Kartenspielen durch sog. „Bluffen“ die Mitspieler über die Qualität des eigenen Blattes (auf nicht verbotene Art) zu täuschen, ist hingegen nicht als den oben genannten Fähigkeiten gleichwertig zu betrachten, weil das Reaktionsverhalten der Gegner auf das Bluffen „für den Bluffenden selbst wieder nur ein Zufall ist“.** (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 und Rz 53, FN 253: OGH 29.11.1898 KH 2264; VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 [zu dieser E. Strejcek/Wojnar, RdW 2006, 203 f]; VwGH 20.10.2009, 2008/05/0045]. „Ein Überwiegen des aleatorischen Moments ist anzunehmen, wenn „nicht mehr eine berechtigte rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels „gesetzt“ werden kann“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 FN 230: So Höpfel, ÖJZ 1978, 424; ihm folgend Burgstaller, RZ 2004, 220).

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, einen Antrag gemäß Art. 140 Abs. 1 (Abs. 4) B-VG auf Normenprüfung zu stellen. **Das Bundesfinanzgericht ist an die gesetzliche Regelung, dass Poker in seinen Spielvarianten ein Glücksspiel ist, gebunden, weswegen sich weitere Ermittlungen erübrigen, ob Poker ein Glücksspiel ist.**

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Finanzamt zu, dass sich nicht mehr die Frage stellen kann, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt.

Da gegenständlicher Fall bereits im Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpg idF BGBl. I 2010/54 verwirklicht wurde, ist eine Klärung der Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist über Literatur nicht erforderlich, da § 1 Abs. 2 GSpg über authentische Interpretation „insbesondere Poker und dessen Spielvarianten“ als Glücksspiele bezeichnet.

6.3. Die Glücksspielabgaben als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG rekurrierte bereits auf § 1 Abs. 1 GSpg. Durch die Novellen 2010 wurden alle Ausspielungen, deren Durchführung nach dem Glücksspielgesetz durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann, „gebührenrechtlich gleichbehandelt und zusammengefasst“. (1080 BlgNR 17. GP; o.A., GSpg-Novellen - steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356). Nach Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpg 1989², 31 wurden durch die Novelle BGBl. I 2010/54 die früher in § 33 TP 17 GebG „verhafteten Gewinnstgebühren“ ab 1.1.2011 in § 57 GSpg transferiert und heißen fortan Glücksspielabgaben, zu deren Leistung der

(Lotterien-)Konzessionär ebenfalls verpflichtet ist. Aus steuerlicher Sicht ersetzen die neu geregelten Glücksspielabgaben in §§ 57 bis 59 GSpG die bisherigen Gebühren auf Glücksspiele und Ausspielungen gemäß § 33 TP 17 Z 7 und 8 GebG. (BGBI. I 2010/54 vom 19.7.2010; o.A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356). Die Übertragung der Bestimmungen aus dem Gebührengesetz in das Glücksspielgesetz führte zu weiterer Übersichtlichkeit. Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die Entscheidungen zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht auch für die Beurteilung der Glücksspielabgabenpflicht des Kartenspiels eine Bedeutung haben.

6.4. Aufhebung des § 22 GSpG (Spielbank in Form eines Pokersalons) durch das StRefG 2015/16, BGBI. I 2015/118

Die Aufhebung des § 22 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 erfolgte unter anderem deshalb, weil nur eine (1) Spielbank in Form eines Pokersalons errichtet werden konnte. Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBI. I 2014/13 wurde nicht nur „Poker“ mit 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen, sondern auch die Pokersalonkonzessionen auf drei erhöht und die Übergangsfrist für bestehende Pokersalons mit aufrechter Gewerbeberechtigung bis 31.12.2016 verlängert. (§ 60 Abs. 33 GSpG; Strejcek in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 37).

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde § 22 GSpG gänzlich gestrichen. Nach den Materialien hat sich der Gesetzgeber entschlossen, das Pokerangebot auf das vorhandene Angebot in konzessionierten Spielbanken nach § 21 GSpG, als *Onlinespiel* in Form elektronischer Lotterien nach § 12a GSpG und des vom Glücksspielmonopol ausgenommenen „Wirtshauspokers“ nach § 4 Abs. 6 GSpG zu beschränken. (Zu 684 BlgNR 25. GP). Da VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012 für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung einen gewissen Vertrauenschutz vorsieht, wurde eine Übergangszeit gemäß § 60 Abs. 36 GSpG bis 31.12.2019 bestimmt. Diese Rechte von Inhabern einer Gewerbeberechtigung erloschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31.12.2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt dann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG dar. (Zu 684 BlgNR 25. GP).

7. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Einbeziehung von Poker in das Glücksspielgesetz in Gegenüberstellung zur jüngsten Judikatur der Höchstgerichte in Bezug auf das Glücksspielmonopol (Unionsrecht/Inländerdiskriminierung)

Die Bf. bekämpft § 57 GSpG mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit, weil sie aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele“ der Meinung ist, dass sie deshalb diese Spiele gewerberechtlich durchführen darf, und diese Spiele daher automatisch aus dem Geltungsbereich des Glückspielgesetzes ausscheiden. Die Bf. hat aber die Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1

GSpG nicht aus einer Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols und, da ein „reiner Inlandssachverhalt“ vorliegt, daraus eine Inländerdiskriminierung ableitet, geltend gemacht. Diesbezügliche Überlegungen machte sie in der Anregung vom 23.5.2016, das Verfahren gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren VfGH G 103-104/2016 auszusetzen. Da die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16 und des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 mit unterschiedlichen Positionen ergingen, stellt sich die Frage, ob von Seiten des Bundesfinanzgerichtes – aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern - ein Antrag auf Normprüfung gemäß § 140 Abs. 1 B-VG, da es sich um einen Inlandssachverhalt handelt, erfolgen sollte, oder ob es sich der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes anschließt.

Das Glücksspielrecht ist von einem Nebeneinander verschiedener rechtlicher Normen und Zielsetzungen geprägt. Zentrale Norm des Glücksspielrechtes ist zwar das Monopol, viele glücksspielrechtliche Bestimmungen reichen in andere Rechtsdisziplinen wie z.B. Verwaltungsstrafrecht, gerichtliches Strafrecht (§ 168 StGB), Zivilrecht (§§ 1267ff ABGB), Steuerrecht (Glücksspielabgaben) und verwaltungsrechtliche Vorschriften des Bundes und der Länder. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 12; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989², 24).

Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung der im § 1 Abs. 1 GSpG umschriebenen Glücksspiele, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol). Zur Gewährleistung des ordnungspolitischen Anliegens des Glücksspielmonopols werden zahlreiche Anordnungen getroffen, die den Schutz der Spieler sichern sollen, z.B. Maßnahmen gegen Spielsucht, Schutz der Spielteilnehmer vor unseriösen Praktiken von Spiel- und Wettveranstaltern, sowie Erfüllung der Bestimmungen der europäischen Geldwäscherichtlinie. Um die Einhaltung der Bestimmungen des Glücksspielgesetzes zu gewährleisten und somit das Glücksspielmonopol des Bundes wirkungsvoll abzusichern, sieht das Gesetz in den §§ 52 ff GSpG einen umfangreichen Katalog an Straf- und Sicherungsmaßnahmen vor. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG² 23, 32).

Der Bund kann innerhalb eines gewissen Rahmens das ihm gemäß § 3 GSpG zustehende Recht zur Durchführung von Glücksspielen durch Erteilung von Konzessionen oder Bewilligungen an andere Personen übertragen (*Kohl* , Das österreichische Glücksspielmonopol, 53; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² § 3 Rz 6). Das Monopolrecht des Bundes verbleibt als Aufsichtsrecht und als Recht, Abgaben einzuheben (*Kohl*, Glücksspielmonopol 223). Der Bund kann gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter Lotterien übertragen, über die auch das Onlineglücksspiel und Video-Lotterie-Terminals betrieben werden. Der Lotterienkonzessionär hat gemäß § 17 GSpG eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Der Bund kann gemäß § 21 GSpG Konzessionen zum Betrieb von Spielbanken

(Spielbankkonzessionen) übertragen. Die Konzession bezieht sich nur auf „physische“ und nicht auf „virtuelle“ Spielbanken, d.h., in einer Spielbank dürfen Glücksspiele primär im Lebendspiel angeboten werden. (*Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262; *Buchta*, Glücksspiel in Österreich und Europarecht, 2010, 3; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55-58; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² 30). Der Spielbankkonzessionär hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten. (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071).

Die Monopolbestimmungen des § 3 GSpG sagen jedoch nichts über die Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss von Glücksverträgen und anderer Abgaben auf Glücksspiele aus. (VwGH 21.10.1994, 92/17/0179, VwGH 16.12.1994, 92/17/0208; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 32).

Das Glücksspielgesetz ist kein Steuergesetz wie z.B. das Einkommensteuer- oder Umsatzsteuergesetz, sehr wohl enthält es steuerrechtliche Regelungen, (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 24). Es regelt drei Abgaben, die Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken und die Glücksspielabgabe gem §§ 57-59 GSpG als allgemeine Abgabe auf Glücksspiele. Im Konkreten geht es hier um die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 -59 GSpG. In § 57 GSpG ist der Steuergegenstand, die Bemessungsgrundlagen, die Steuersätze und Befreiungen geregelt. § 58 GSpG führt die von der Glücksspielabgabe begünstigten Vorgänge an. (Beschlüsse VwGH 25.11.2015, A 2015/0011 (Ro 2015/16/0035); VwGH 28.1.2016, Ro 2015/16/0038, 39 (A 2016/0002, 0003)). § 59 GSpG legt die Entstehung der Steuerschuld, den Steuerschuldner, die Entrichtung der Glücksspielabgaben fest, sowie besondere Bewertungsvorschriften samt einem Verweis auf das Bewertungsgesetz 1955. Insgesamt handelt es sich um ein vollständiges Steuergesetz: Steuergegenstand (samt Befreiungen als Aushöhlung des Steuergegenstandes), Bewertungsvorschriften, Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Entstehen der Steuerschuld, Steuerschuldner und Entrichtung.

Das Glücksspielmonopol bzw. die Übertragung des Rechts zur Durchführung von Glücksspielen durch Konzessionen nimmt im Glücksspielgesetz zwar einen breiten Raum ein, ist aber nur eine unter mehreren Regelungsmaterien (Ordnungspolitischer Teil – Abgabenrechtlicher Teil; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088), die untereinander nicht untrennbar verknüpft sind. Eine Folge der unterschiedlichen Regelungsmaterien sind unterschiedliche Zuständigkeiten (Verwaltungsbehörden, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, ordentliche Gerichtsbarkeit und Verwaltungsgerichte).

Gemäß § 50 GSpG sind für Strafverfahren und Betriebsschließungen nach dem Glücksspielgesetz die Bezirksverwaltungsbehörden bzw. die

Landespolizeidirektionen zuständig. Gegen diese Entscheidungen kann Beschwerde an ein Landesverwaltungsgericht gestellt werden. Für privatrechtliche Angelegenheiten zwischen Spielteilnehmer und Konzessionär ist die ordentliche Gerichtsbarkeit zuständig (z.B. § 25 Abs. 3 GSpG oder UWG; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 § 25 Rz 27 *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 124). Gemäß § 56b GSpG kann gegen Bescheide des BMfF in Angelegenheiten des Vollzuges des GSpG Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erhoben werden. Im Verfahren nach den §§ 14, 21 und 22 GSpG hat die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts durch einen Senat zu erfolgen.

Für die Erhebung der Spielbankabgabe, Konzessionsabgabe und Glücksspielabgaben gilt § 19 AVOG (Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel). Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus § 1 BFGG, ihm obliegen Entscheidungen über Beschwerden in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben, wie hier der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG. Da im gegenständlichen Fall Beschwerden gegen Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO erhoben wurden, ist das Bundesfinanzgericht zuständig. Dass das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vorzunehmen hat, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird, kann nur so verstanden werden, dass der EuGH damit die oder das jeweils zuständige nationale Gericht bzw. das zuständige Höchstgericht meinte. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* Rn 50, Rn 52; vgl. OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VII.3.). Einer Befassung des EuGH im Hinblick auf dessen umfangreiche einschlägige Rechtsprechung bedarf es nicht (OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VIII.). Daher ist hier aus abgabenrechtlicher Sicht zu untersuchen, inwieweit das in § 3 GSpG normierte Glücksspielmonopol für die Glücksspielabgaben „präjudiziell“ ist.

7.1. Die Vorgaben des EuGH - allgemein

Der Glücksspielsektor ist in der Europäischen Union weitestgehend ungeregelt. Sekundärrechtlich wäre die Dienstleistungsrichtlinie zu nennen, die gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. h „Glücksspiele, die einen geldwerten Einsatz verlangen, einschließlich Lotterien, Glücksspiele in Spielkasinos und Wetten“ ausdrücklich von ihrem Anwendungsbereich ausnimmt. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 173). Die glücksspielrechtlichen Regelungen sind, einen grenzüberschreitenden Sachverhalt vorausgesetzt, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Primärrecht zu überprüfen. Da im AEUV für Dienstleistungsmonopole, und als solche qualifizierte der EuGH nationale Glücksspiel- und Wettmonopole, keine Umformungspflicht vorgesehen ist, bestehen gegen die Errichtung von Glücksspielmonopolen keine grundsätzlichen Bedenken, solange diese den sonstigen Anforderungen des Primärrechtes entsprechen. Dabei sind die Grundrechte beachtlich, anhand jener der EuGH bereits zahlreiche nationale Glücksspielmonopole untersucht hat, und zwar anhand der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und anhand des freien Dienstleistungsverkehrs gemäß § 56 AEUV.

(Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² § 3 Rz 21; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174).

Die Dienstleistungsfreiheit verbietet Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Europäischen Union und gewährt im Wesentlichen das Recht, aktiv, passiv oder personenunabhängig grenzüberschreitende Dienstleistungen zu erbringen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 694). Die Niederlassungsfreiheit beinhaltet das Verbot der Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU in einem anderen Mitgliedstaat sowie das Verbot, die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften zu beschränken. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 174, FN 693).

Die erste einschlägige Entscheidung erging im Jahr 1994 zum britischen Lotteriemonopol (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*). Laut EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Glücksspielbereich um Dienstleistungen mit wirtschaftlichem Charakter, auf die die Bestimmungen des AEUV Anwendung finden, womit nationale Vorschriften, die Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, Lotterien durchzuführen, Glücksspielautomaten oder Spielbanken zu betreiben, (Sport-) Wetten zu sammeln, anzunehmen, zu bestellen oder zu übertragen, Glücksspiele über das Internet anzubieten sowie Werbung dafür zu machen, eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit und Niederlassungsfreiheit darstellen. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Die Einrichtung staatlicher Monopole ist eine Maßnahme, die den in Art. 56 AEUV verbürgten freien Dienstleistungsverkehr und die in Art. 49 AEUV verbürgte Niederlassungsfreiheit beschränkt. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 58; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.1.1.). Derartige Beschränkungen seien zunächst nur aufgrund geschriebener Rechtsfertigungsgründe zulässig, die vom EuGH eng ausgelegt und nur bei einer tatsächlichen und hinreichend schweren Gefährdung, wie z.B. aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, herangezogen werden. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*; Rn 60; Rs *Liga Portuguesa*, Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 25). Vom EuGH wurden Verbraucherschutz, Betrugsvorbeugung, Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen und die Verhütung von Störungen der sozialen Ordnung als Ziele, die geeignet sind, Beschränkungen des Glücksspielgewerbes zu rechtfertigen, bereits anerkannt. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 58; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 33; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 73; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 46; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 18; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 26; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 55; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 59 mit Verweis auf EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger und Ömer*, Rn 44 OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.1.3.). Der EuGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, eine Monopolregelung, die insbesondere den Vorteil bietet, die Spiellust und den Betrieb der Spiele in kontrollierte Bahnen zu lenken, könne der Verwirklichung

von im Allgemeininteresse liegenden Zielen dienen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 58 mit Verweis auf EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79 und EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger und Ömer*, Rz 42; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 61 mit Verweis auf EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger und Ömer*, Rn 48f).

Angesichts der besonderen Natur von Glücksspielen, insbesondere hinsichtlich ihrer sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen und die Gesellschaft, die bei Glücksspielen im Internet noch größer ist, hat der EuGH die genannten Gründe zur Rechtfertigung von nationalen Beschränkungen z.B. in Form von Ausschließlichkeitsrechten oder Konzessionssystemen bis hin zu gänzlichen Verboten anerkannt (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 59; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 37; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 35; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 74,79; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 57; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 64; EuGH 8.9.2010,C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79). Jedoch muss bei diesen Beschränkungen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bewahrt bleiben, was bedeutet, dass für jede nationale Beschränkung gesondert zu prüfen ist, ob sie auch geeignet ist, die Verwirklichung des von ihr angestrebten Ziels zu gewährleisten und nicht über das zur Erreichung dieses Ziels Erforderliche hinausgeht. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 31; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 31; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 86; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 65; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 49; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 60; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 20; EuGH 3.6.2010,C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 29; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 60; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Daher müsse eine Maßnahme, die sich auf den Schutz der sozialen Ordnung stützt, auch geeignet sein, kohärent und systematisch zur Begrenzung der Glücksspieltätigkeit beizutragen. Dieses in der EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* eingeführte Erfordernis der kohärenten und systematischen Beschränkung stellt in dieser Form eine Besonderheit des Glücksspielbereiches dar. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 67; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 53; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 61; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 21; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 65; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs *Costa und Cifone* Rn 28; VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 63 mit Verweis auf EuGH 11.6.2015, C-98/14, Rs *Berlington Hungary Tanácsadó és Szolgáltató kft* ua, Rn 64; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178 und FN 716; *Talos/Strass*, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481). Für den Fall, dass die Eignung bejaht wird, beurteilt der EuGH in einem zweiten Schritt die Erforderlichkeit (Notwendigkeit) und gegebenenfalls in einem dritten Schritt die Angemessenheit der Beschränkung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.2.)

Die Erzielung von Staatseinnahmen kann für sich allein nicht als sachliche Rechtfertigung von Beschränkungen angesehen werden. (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 36; EuGH 16.2.2012, C-72/10 ua, Rs *Costa und Cifone* Rn 62). Die staatliche Beschränkung

solle auch wirklich die Gelegenheit zum Spiel vermindern und etwaige finanzielle Aspekte nur eine erfreuliche Nebenfolge, nicht aber der eigentliche Grund der restriktiven Politik sein (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 36; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 62; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 28), d.h. wenn die Behörden die Verbraucher anreizen und ermuntern, an den staatlich kontrollierten Spielen teilzunehmen, um Einnahmen zu lukrieren, würde das nicht die Beschränkung rechtfertigen. (EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 69; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178).

Stütze sich ein Mitgliedstaat auf das Ziel, mit der Beschränkung des Glücksspiels Straftaten vorzubeugen, in dem die zugelassenen Wirtschaftsteilnehmer einer strengen Kontrolle unterliegen und die Glücksspieltätigkeit damit in geordnete Bahnen gelenkt wird, könne eine „kontrollierte Expansion im Glücksspielsektor“, die auch einen gewissen Werbeumfang und den Einsatz neuer Vertriebstechniken mit sich bringt, durchaus geeignet und erforderlich sein, das genannte Ziel zu erreichen. (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 25; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, Punkt 2.3.; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178). Auch ein intensiver Werbeaufwand des Monopolisten könnte in diesem Zusammenhang zur Verwirklichung der genannten Ziele erforderlich sein. Jedoch bedürfe eine dabei erzielte wesentliche Steigerung der Einnahmen besonderer Aufmerksamkeit bei der Prüfung der unionsrechtlich geforderten Kohärenz und Systematik der fraglichen Regelung. Das Ziel des Schutzes der Verbraucher vor Spielsucht sei nämlich grundsätzlich nur schwer mit einer Expansion durch Schaffung neuer Spiele und Werbung für sie vereinbar. Eine solche Politik könne nur dann als kohärent betrachtet werden, wenn sie nur potentielle Kunden über die Existenz der Produkte informiert, d.h. den vorhandenen Markt an den Monopolinhaber binden soll, und nicht auf die Ausdehnung des Marktes durch neue Spiele und neue Kunden gerichtet ist. EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelman*; EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger/Ömer*, Rn 72, Rz 69; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 185; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² 44).

In Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene steht es den Mitgliedstaaten daher grundsätzlich frei, die Ziele ihrer Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und das angestrebte Schutzniveau zu bestimmen (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 60 mit Verweis auf EuGH 11.6.2015, C-98/14, Rs *Berlington Hungary Tanácsadó és Szolgáltató kft ua*, Rn 56). Bei Beurteilung, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben, komme den staatlichen Stellen ein „ausreichendes Ermessen“ zu. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*, Rn 61; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 35; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 33; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli*, Rn 63; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 47; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 19; EuGH 3.6.2010, C-203/08, Rs *Sporting Exchange* Rn 27; EuGH 8.9.2010, C-46/08, Rs *Carmen Media Group* Rn 59; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 79). Hat ein Mitgliedstaat

ein anderes Schutzsystem als ein anderer Mitgliedstaat gewählt, hat das keinen Einfluss auf die Beurteilung der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit der einschlägigen Bestimmungen. (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* Rn 36; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 34; EuGH 11.9.2003, C-6/01, Rs *Anomar* Rn 80; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa* Rn 58; EuGH 8.9.2010, C-316/07 ua. Rs *Stoß* Rn 80).

Die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der Vorschriften anhand der im Urteil dargelegten Grundsätze überlässt der EuGH den nationalen Stellen (EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* Rn 37; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* Rn 66; EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 58; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 38; EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* Rn 31; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178). Der Mitgliedstaat hat dem Gericht, das über die Frage zu entscheiden hat, alle Umstände darzulegen, anhand deren sich das Gericht vergewissern kann, dass die Maßnahme tatsächlich den Anforderungen genügt. Folglich muss das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vornehmen, unter denen eine restiktiver Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird. (EuGH 15.9.2011, C-347/09, Rs *Dickinger/Ömer*, Rn 72, Rz 69; EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger*, Rn 50, Rn 52).

7.2. Ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes: der Standort des österreichischen Glücksspielmonopols im Unionsrecht

7.2.1. Literatur

Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 195, ist es aufgrund des österreichischen Glücksspielmonopols Inländern wie Ausländern gleichermaßen verwehrt, auf dem österreichischen Markt Glücksspiele anzubieten, weswegen von keiner Diskriminierung die Rede sein kann, sondern nur von einer unterschiedslosen Beschränkung.

Vor dem Hintergrund, dass in den Fällen der bisherigen EuGH Rechtsprechung als Schwerpunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung die kohärente und systematische Begrenzung dann zum Tragen kam, wenn Inhaber staatlicher Glücksspielmonopole eine aggressive Werbepolitik verfolgten, um die Verbraucher zur Teilnahme am Spiel zu ermuntern (EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, Rs *Placanica* Rn 52 und 55; EuGH 3.6.2010, C-258/08, Rs *Ladbrokes Betting* Rn 27; EuGH 15.9.2012, C-347/09, *Dickinger/Ömer* Rn 63; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 197), wurde in der Literatur die offensive Werbepolitik der österreichischen Konzessionäre äußerst kritisch beurteilt. Zwar beruhe das österreichische Glücksspielmonopol tatsächlich auf dem Ziel, die Glücksspieltätigkeit in kontrollierte Bahnen zu lenken. Ob es sich bei den Werbekampagnen der Konzessionäre nur um eine Information über das bestehende Glücksspielangebot handle, wurde bezweifelt und daraus eine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopol abgeleitet. (*Kohl*, Das Glücksspielmonopol, 198, 201; *Leidenmüller*, EuGH-Urteil Dickinger und Ömer: Neues zum Online-Glücksspiel. Keine strafrechtlichen Sanktionen gegen ausländische

Wirtschaftsteilnehmer bei inkohärenter Praxis des Monopolisten, Medien und Recht 2011, 243; *Kohl*, Straflosigkeit von konzessionslosem Glücksspiel, ZfV 2011, 756; *Stadler/Aquilina*, Glücksspiel: Spielerschutz und Werbung ohne Grenzen? ecolex 2011, 571; *Talos/Strass*, Das Kohärenzgebot am Glücksspielsektor, wbl 2013, 481; *Leidenmüller*, Das Glücksspielmonopol auf dem Prüfstand des Kohärenzgebots. Zugleich eine Anmerkung zu OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t; *Stadler/Aquilina*, Der Kampf um den Glücksspielmarkt geht in die nächste Runde, ecolex 2011, 1070; *Stadler/Aquilina*, EuGH: Plädoyer für ein Ende der Scheinheiligen im Glücksspiel, ecolex 2012, 747; *Stadler/Aquilina*, Glücksspielwerbung grenzenlos, ecolex 2012, 837; *Stadler/Aquilina* Unionsrechtskonforme Regulierung: ein Glücksspiel? ecolex 2013, 389; *Maschke*, Glücksspielmonopol und EuGH C-390/12, Pfleger ua, ZVG 2014, 416 ua. *Stadler/Aquilina*, Apropos LG Linz: Glücksspielmonopol fällt bei Kohärenzprüfung durch, ecolex 2015, 442).

7.2.2. VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022

Nach diesem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel – ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“.

In Österreich besteht seit langem ein auf dem Glücksspielmarkt sich nicht auswirkendes Glücksspielmonopol des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 75 Rn 113). Durch das Glücksspielgesetz 1989 wurde dem Bund zwar in § 3 GSpG das Monopol eingeräumt, doch der Bund veranstaltet die Glücksspiele nicht selbst, sondern übt es an private Konzessionäre. Es liegt daher eine Kombination des Monopolsystems mit einem Konzessionssystem vor. Der Verwaltungsgerichtshof zieht daraus den Schluss, dass sich am Glücksspielmarkt nichts ändern würde, wenn lediglich ein entsprechendes Konzessionssystem mit beschränkter Anzahl zu vergebender Konzessionen bestehen würde, denn die Gesetzeslage wirkt so, als wäre ein Konzessionssystem mit beschränkter Anzahl zu vergebender Konzessionen ohne Bestehen eines Glücksspielmonopols vorgesehen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 76).

Bezüglich der unionsrechtlichen Vorgaben sah bereits das Glücksspielgesetz 1989 in seiner Stammfassung zahlreiche Bestimmungen zum Spielerschutz, Vorbeugung der Spielsucht sowie Reduktion von Kriminalität vor. In den Materialien wurde ausgeführt, dass ein gänzliches Verbot von Glücksspielen die sinnvollste Regelung wäre, doch man entschied sich, den Spieltrieb des Menschen in geordnete Bahnen zu lenken und dadurch eine Abwanderung des Glücksspiels in die Illegalität zu vermeiden. In der Zeit vor der Novelle hatten sich illegale Automatencasinos ausgetragen, die in keinerlei Hinsicht einen Schutz für das Spielerpublikum böten. Der Bund kann diese illegal aufgestellten Glücksspielautomaten nicht beaufsichtigen und die Betreiber hätten keine Verantwortung

gegenüber den Spielteilnehmern, weswegen die Bestimmungen über Beschlagnahme und Einziehung iSd §§ 53 und 54 GSpG vom Gedanken des Spielerschutzes getragen sind. Diese Bestimmungen wurden im Laufe der Zeit ausgebaut. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 78 und Rn 79 mit Verweis auf 1067 BlgNR 17. GP 15; EuGH 30.4.2014, C-390/12 Rs *Pfleger* Rn 39 Rz 42; VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035).

Weiters stellte der Verwaltungsgerichtshof die Voraussetzungen für eine Konzessionerteilung für Lotterien und Spielbanken dar. Es ist ein hohes Grundkapital gefordert und die Kapitalgesellschaft darf keine Eigentümer haben, die über beherrschenden Einfluss verfügen, und durch deren Einfluss eine Zuverlässigkeit in ordnungspolitischer Hinsicht nicht gewährleistet werden kann. Die Struktur eines allfälligen Konzerns und die Rechts- und Verwaltungsvorschriften des Sitzstaates dürfen eine wirksame Aufsicht über den Konzessionär nicht behindern, es ist jener Konzessionswerber zu wählen, der aufgrund seiner Erfahrungen, Infrastrukturen, Entwicklungsmaßnahmen und Eigenmittel sowie seiner Systeme und Einrichtungen zur Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung, zur Betriebssicherheit, zur Qualitätssicherung, zur betriebsinternen Aufsicht und zu anderen ihn treffenden Bestimmungen des Glücksspielgesetzes die beste Ausübung der Konzession erwarten lässt. Die Beschränkung der Zahl der Spielbanken und der Laufzeit der Konzession ist gerechtfertigt, um die Gefahr wirtschaftlicher Existenzgefährdung von Menschen, sowie mögliche unerlaubte Aktivitäten der Veranstalter von Spielbanken oder die Gefahr des Eindringens krimineller Kreise hintanzuhalten. Das gilt insbesondere auch für die Erteilung der LotterienkonzeSSION, da hier im Einzelfall sehr hohe Summen ausgespielt würden und angesichts dieser Summen die Gefahr der Begehung von Straftaten besonders hoch sei. Bei 12 Spielbanken kommt eine (1) Spielbank auf 750.000 Einwohner (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 80 bis Rn 86 mit Verweis auf EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* Rz 44f; VfGH 30.9.1989, B 1278/88; VfGH 6.12.2012, B 1337/11).

Mit der Novelle BGBI. I 2010/54 wurden Änderungen vorgenommen, die das bestehende Glücksspielrecht in seiner kohärenten Wirkung auf die unterschiedlichen Angebotsformen verstärken und gleichzeitig die Wettbewerbsnachteile des konzessionierten Glücksspiels beseitigen sollten (Verbesserung von Jugend- und Spielerschutz, Vorbeugung der Suchtgefährdung, soziale Sicherheit von Familien und Jugendlichen). Der allgemeine Teil des Glücksspielgesetzes wurde reformiert und eine eindeutige Definition für Glücksspiele aufgenommen, um Missverständnissen im Zusammenhang mit der Qualifikation von Poker und anderen Glücksspielen als Glücksspiele zu vermeiden. Auch Wirtshauspoker sollte unter bestimmten, aus Spielerschutzperspektive unbedenklichen Bedingungen zulässig sein. Dadurch wollte man Bürger vor überhöhten Ausgaben bei unternehmerischen Glücksspielangeboten ohne begleitende Spielerschutzmaßnahmen schützen und die ordnungspolitischen Zielsetzungen des Glücksspielgesetzes weiter stärken. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 87 und Rn 88)

Der Verwaltungsgerichtshof zeigte insgesamt auf, dass in Österreich ein einheitliches Glücksspielsystem errichtet ist, das sicherstellt, dass auch Landesausspielungen

einheitlichen Regelungen unterliegen. Mit der Novelle BGBI. I 2010/73 wurde das Automatenglücksspiel weiter beschränkt. (1 Glücksspielautomat auf 1.200/660 Einwohner, Mindestabstände zwischen Automatensalons, usw.). Da Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten vom Glücksspielmonopol ausgenommen sind, liegt ein reines Bewilligungssystem ohne Monopol vor. Auch die begrenzte Zahl von Bewilligungen für Glücksspielautomaten ist geeignet, die Gelegenheit zum Glücksspiel einzuschränken und ein Ziel des Allgemeininteresses zu erreichen, das durch Unionsrecht anerkannt ist, wobei die Europäische Kommission bei nationalen Monopolen erhöhtes Augenmerk auf Spielsuchtprävention und Kriminalitätsabwehr legt. Die Anforderungen an den Bewilligungswerber für Glücksspielautomaten sind denen der Lotterien- und Spielbankenkonzessionäre nachgebildet. Der Jugendschutz wird flächendeckend durch ein Zutrittssystem nur für volljährige Personen umgesetzt, der Spielerschutz generell durch Schulung der Mitarbeiter im Umgang mit Spielsucht und Zusammenarbeit mit Spielerschutzeinrichtungen, Festlegung von Höchstgewinn, Mindestdauer für das einzelne Spiel, Vorgabe echter Einsatzlimits und Spielerkarte zur Einhaltung der höchstzulässigen Tagesspieldauer und Spielersperre, sowie durch Einrichtung einer Stelle zur Suchtprävention und Suchtberatung im BMF. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 89 bis Rn 95 mit Verweis auf 658 BlgNR 24. GP 2f). Gemäß § 12a Abs. 3 GSpG iVm § 5 Abs. 3 bis 6 GSpG wurde die gesamte Palette des Spielerschutzes für Automaten auf Video-Lotterie-Terminals übertragen. Mit der verpflichtenden Anbindung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals an die Bundesrechenzentrum GmbH sollen Manipulationen anhand moderner Technologien verhindert und eine lückenlose Überwachung der Spieleinsätze sowie der Spieldauer gewährleistet werden. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 101 und Rn 102 unter Verweis auf den Glücksspiel-Bericht 2010-2013, 6f).

Der Verwaltungsgerichtshof zählt folgende Maßnahmen zur effizienten Bekämpfung des anwachsenden illegalen Glücksspiels auf: umfangreiche Strafbestimmungen gemäß §§ 52 Abs. 1 GSpG, Beschlagnahme gemäß § 53 GSpG und Einziehung gemäß § 54 GSpG von Glücksspielgeräten, Beschränkungen der Werbung unter Überwachung im Aufsichtsweg gemäß § 56 GSpG und Betriebsschließung gemäß § 56a GSpG. Eine effiziente Rechtsdurchsetzung gegen illegales Glücksspiel stärkt den Spielerschutz. Da die mit dem Glücksspiel verbundene Beschaffungskriminalität insbesondere bei Spielsucht auftritt, ist evident, dass die dem Spielerschutz dienenden Maßnahmen auch dem Ziel, die Beschaffungskriminalität zu verringern, dienen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 103 bis Rn 105).

Aus der Subsidiaritätsumkehr in § 52 Abs. 3 GSpG durch die Novelle BGBI. I 2014/13 sei nicht zu schließen, dass es kein Kriminalitätsproblem mehr gäbe, sondern es wurden dadurch weitläufige Erhebungen, ob Verwaltungsbehörden oder Gerichte zuständig sind, vermieden und Doppelgleisigkeiten beseitigt. Nach den Materialien ergab sich, dass in der Vergangenheit die Strafverfolgung durch die Verwaltungsbehörde viel effizienter war als jene durch Staatsanwaltschaften und Strafgerichte. Eine Entkriminalisierung ist durch die

Zuständigkeitsverschiebung nicht zu erblicken. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 106 unter Verweis auf 24 BlgNR 25. GP 22).

Spielsucht und Kriminalität (Beschaffungskriminalität und Kriminalität gegenüber Spielern) stellten seit 2010 kein gesamtgesellschaftlich relevantes Problem dar. Das zentrale Problem im österreichischen Glücksspielbereich bestand aber darin, dass Anbieter, die über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, zahlreiche neuen Glücksspiele, auch über neue Technologien (Online-Glücksspiel) in stark zunehmendem Ausmaß bereitstellten, „*man war mit einer immensen Ausweitung des illegalen Glücksspiels konfrontiert*“. Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen die zugelassenen Anbieter, um das Ziel, die Spieltätigkeiten in kontrollierte Bahnen zu lenken, zu erreichen, eine verlässliche und zugleich attraktive Alternative zu denn nicht geregelten Tätigkeiten bereitstellen, was an und für sich das Anbieten einer breiten Palette von Spielen, Werbung in gewissen Umfang und den Einsatz neuer Vertriebstechniken beinhalten kann.

„ *Eine solche Politik kann sowohl mit dem Ziel, die Ausnutzung von Glücksspieltätigkeiten zu kriminellen oder betrügerischen Zwecken zu verhindern, als auch mit dem Ziel der Vermeidung von Anreizen für übermäßige Spelausgaben und der Bekämpfung der Spielsucht im Einklang stehen, indem die Verbraucher zu dem Angebot des Inhabers des staatlichen Monopols gelenkt werden. Bei diesem kann nämlich - so ausdrücklich der EuGH - davon ausgegangen werden, dass es frei von kriminellen Elementen und darauf ausgelegt ist, die Verbraucher besser vor übermäßigen Ausgaben und Spielsucht zu schützen. (vgl Urteil vom 3. Juni 2010, Rs C-258/08, Ladbrokes Betting & Gaming Ltd und Ladbrokes International Ltd, Rn 25; Jochen Dicker und Franz Ömer, Rn 63f; Massimiliano Placanica ua, Rn 55).“ (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 109 und Rn 110 unter Verweis auf EuGH 30.4.2014, C-390/12, Pfleger Rz 64ff).*

Der Verwaltungsgerichtshof betonte, dass auch die dem Erkenntnis zugrundeliegende Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich zu dem Ergebnis gelangte, dass sich die expansionistische Geschäfts- und Werbestrategien im konkreten Fall nicht als unionsrechtswidrig erwiesen, weil es keine gezielten Werbeaktivitäten gibt, die speziell auf das Automatenglücksspiel Bezug nehmen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 111). Spielmöglichkeiten wurden teilweise reduziert (z.B. Automatenglücksspiel) und teilweise erweitert (z.B. Onlineglücksspiel des Lotterienkonzessionärs www.win2day.at, ab 1.1.2011 drei weitere Spielbankkonzessionen):

„*Letztlich ist auch die - nur kurze Zeit vorgesehene und nie verwirklichte - Vergabe von Konzessionen für Pokersalons beseitigt worden (s GSpG-Novelle BGBl I Nr 118/2015), sodass das legale Pokerangebot auf konzessionierte Spielbanken (§ 21 GSpG), Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG) und auf vom Glücksspielmonopol ausgenommenen Wirtshauspoker (§ 4 Abs 6 GSpG) beschränkt ist.*

Nicht zuletzt ist zu beachten, dass es im Zusammenhang mit Spielsucht die meiste Problemprävalenz im Bereich des Glücksspiels mit Automaten außerhalb einer Spielbank

gibt. So liegt der Anteil von „Problemspielern“ im Bereich der Lotterien bei lediglich 2 % und bei klassischen Kasinospielen bei 7 %, wohingegen der Anteil solcher Spieler bei Automaten außerhalb von Spielbanken bei 33 % liegt (vgl Glücksspiel-Bericht, 24). Die weitere Reduktion des Automatenglücksspiels und das Unterlassen von Werbung für Automatenglücksspiel dienen somit dem Spielerschutz.

Aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten in Österreich an (auch illegalen) Glücksspielen teilzunehmen, die auch äußerst offensiv beworben wurden, muss die Vorgehensweise des Gesetzgebers bzw der Konzessionäre unter weiterer Beschränkung bestimmter, auch besonders suchtgeneigter Glücksspiele in maßvoller Weise neue und attraktive Spiele einzuführen und auch massive Werbung insbesondere für weniger suchtgeneigte Glücksspiele zu machen, als geeignet angesehen werden, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Insbesondere war die Einrichtung einer online Spieleplattform (1998) notwendig, um auch im Bereich dieser modernen Technologie ein legales Spielanbot bereitzustellen. Die teilweise auch expansionistische Geschäftspolitik kann daher unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH im Rahmen einer Gesamtwürdigung nicht als unionsrechtswidrig angesehen werden.

Von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union kann auch nicht verlangt werden, dass er das von ihm seit langer Zeit installierte System des Glücksspielbereiches, das erfolgreich den Zielen des Spielerschutzes samt Suchtbekämpfung und der Geringhaltung der Beschaffungskriminalität sowie der Kriminalität gegenüber Spielern gedient hat, sozusagen vorbeugend abschafft, um auszutesten in welchem Umfang dann diesen Zielen nicht mehr Genüge getan würde.“ (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 113 bis Rn 116)

Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

„Eine Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des GSpG wurde somit ausgehend von den Verfahrensergebnissen nicht erkannt. Eine Inländerdiskriminierung liegt schon deshalb nicht vor, weil nach den als unionsrechtskonform erachteten Regelungen des österreichischen GSpG Inländer und Ausländer gleich behandelt werden.“ (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 123, Rn 124).

7.2.3. Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.

Der Oberste Gerichtshof hat den Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. in mehreren Angelegenheiten „Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG (und Vorschriften des NÖ Spielautomatengesetzes 2011) als verfassungswidrig aufzuheben, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBI I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind.

Die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols ist nicht nur bei „Auslandsbezug“ (grenzüberschreitender Sachverhalt) zu untersuchen, sondern auch als Vorfrage für eine verfassungsrechtlich unzulässige „Inländerdiskriminierung“. Bei der „Inländerdiskriminierung“ geht es darum, dass bei einem Inländer nicht, wie bei einem Ausländer, unmittelbar das Unionsrecht angewendet wird, sondern der Verstoß einer nationalen Regelung gegen Unionsrecht kann nur über eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden. Vergleicht man die nationale Norm mit dem durch den Anwendungsvorrang des Unionsrechts entstandenen nationalen Regelungstorso und wird eine Ungleichbehandlung ersichtlich, ist zu prüfen, ob nicht Sachverhalte ohne Unionsbezug im Verhältnis zu jenen mit einem solchen Bezug diskriminiert würden (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 3. unter Verweis auf OGH 21.10.2014, 4 Ob 145/14y).

Damit sind die in EuGH 15.9.2011, C-347/09 *Dickinger/Ömer* und EuGH 30.4.2014, C-390/12 *Pfleger* angeführten tatsächlichen Umstände zu prüfen, ob die konkrete Ausgestaltung des Glücksspielmonopols „wirklich das Ziel des Spielerschutzes oder der Kriminalitätsbekämpfung verfolgt und tatsächlich dem Anliegen entspricht, in kohärenter und systematischer Weise die Gelegenheiten zum Spiel zu verringern oder die mit diesen Spielen verbundene Kriminalität zu bekämpfen“. Die Prüfung der Unionsrechtskonformität hat sich im Zusammenhang mit Werbemaßnahmen nicht allein insbesondere an § 56 Abs 1 GSpG zu orientieren, wonach die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber bei ihren Werbeauftritten einen verantwortungsvollen Maßstab zu wahren haben, sondern es kommt auch auf die tatsächlichen Wirkungen dieser Bestimmung an. (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. Punkte 2.1.3. bis 2.3.5. unter Verweis auf EuGH 3.6.2010 zu C-258/08, Rs *Ladbrokes*, EuGH 8.9.2010 C-316/07 Rs Stoß ua.; EuGH 30.6.2011, C-212/08 Rs *Zeturf*, EuGH 24.1.2103, C-186/11 C-209/11, Rs *Stanleybet* ua.).

Die Lotterienkonzessionärin investiere für Werbung jährlich 40 bis knapp 50 Millionen Euro, sei unter den Top-Acht Investoren bei den Werbeausgaben in Österreich und spreche ein breites Publikum an, etwa indem sie in Zeitungen bei religiös und kulturell interessierten Menschen werbe, in ihrer Werbung auf das Sponsoring

großer Festivals (zB dem Donauinselfest) und wohltätiger Zwecke (Einsätze der Rettungshunde Niederösterreich) hinweise, Personen mit einer Spielquittung den Eintritt in den Tiergarten Schönbrunn spendiere und für Schüler von 10 bis 14 Jahren eine große Sportveranstaltung (mit-)finanziert habe. Die Spielbankkonzessionärin warb oder werbe unter anderem mit Slogans wie „Gewinnen macht schön“, „Das Glück steht Ihnen gut“, „Ein Abend so schön wie die Frauen. Mittwoch ist Damentag“, „Frauen haben nicht nur Glück im Spiel“, „Mittwoch packt alle das Diamantenfieber“, „Der Damentag zieht alle an. Jetzt Don Gil Gutscheine und Mailand Trip gewinnen“. Es sei auch eine U-Bahn-Garnitur in Wien im Stil der „Golden Roulette“-Kampagne mit dem Schriftzug der Spielbankkonzessionärin gebrandet worden. In Zeitungen seien Gutscheine von ihr beigegeben worden, mit welchem unter dem Titel „Tag des Glücks“ ein Bonus von 10 Euro geboten worden sei. Für eine Reihe von kulturellen Veranstaltungen sei im Casino ua damit geworben worden, dass im Kartenpreis auch Begrüßungsjetons für das Casino enthalten seien. In mehreren Presseaussendungen wurde darauf hingewiesen, dass die „Glückstage“ mit jeder Menge Gewinnchancen für Besuchsrekorde von weit über 10.000 Gästen täglich sorgten. Die Besucher würden mit Unterhaltungsprogrammen und Verlosungen angelockt, wobei Kraftfahrzeuge und Lottogutscheine gewonnen werden konnten. Demnach diene die Werbung im Ergebnis nicht ausschließlich dazu, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken, sondern verfolge den Zweck, insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit gewesen seien. Den Spielen werde ein positives Image zugeschrieben. Die Werbung versuche die Anziehungskraft durch zugkräftige Werbebotschaften zu erhöhen und stelle bedeutende Gewinne verführerisch in Aussicht. Es werden damit insbesondere neue Zielgruppen zum Spielen angeregt und die Werbung wird laufend inhaltlich ausgedehnt. Im Sinne der Judikatur des EuGH liege keine maßvolle Werbung vor, die sich darauf beschränkt, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken. In dieses Bild füge sich der Umstand, dass § 56 Abs 1 GSpg eine Überprüfung des unionsrechtlich gebotenen Maßstabs bei Werbeauftritten im Weg einer Klage von Mitbewerbern oder klagebefugten Verbänden nach dem UWG ausschließt. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

7.3. Abgabenrechtlicher Teil des Glücksspielgesetzes – Glücksspielabgaben

Weder VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 noch OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.beinhaltet Stellungnahmen zum abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes.

7.3.1. Poker als Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpg iVm § 57 GSpg

Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des § 33 TP 17 GebG entsprechen soll, bezeichnet. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpg; o. A., GSpg-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und auf § 2 GSpG. Steuergegenstand sind „Ausspielungen“. § 57 GSpG definiert nicht den Begriff der Ausspielung, sondern übernimmt ihn aus dem ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet und bei denen Spieler oder andere eine Leistung, einen Einsatz in erbringen und ihnen dafür eine Vermögenswerte Leistung, ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. § 1 Abs. 1 GSpG definiert den Glücksspielbegriff für das Glücksspielgesetz, der sowohl für den ordnungspolitischen, als auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich ist.

Dem Glücksspielbegriff des Glücksspielgesetzes liegt der bürgerlich-rechtliche Abschluss von Spielverträgen iSd § 1267 ABGB (bzw. § 1272 ABGB), eingeschränkt auf solche Spiele, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, zugrunde. (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; Wolff in *Klang*² V 982, Binder in Schwimann, ABGB³ V § 1267 Rz 1, § 1272 Rz 1; Manfred Burgstaller, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; Karner in Koziol/Bydlinski/Bollenberger ABGB⁴ § 1267-1274 Rz 1ff; vgl. Lehner, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). Der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem Pflicht und Gegenpflicht im Austauschverhältnis stehen. (Koziol-Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 373). Bresich/ Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 2 § 2 Rz 9 bezeichnen das Synallagma der Spielteilnehmer untereinander als „loses Synallagma“ (= **Gewinnchance gegen Entgelt**), da es nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt ist.

Ausspielungen sind daher entgeltliche Glücksverträge gemäß § 1 GSpG mit „unternehmerischer Mitwirkung“. (§ 2 GSpG; II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 [§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG]; in diesem Sinne zu den steuerrechtlichen Vorgängerbestimmungen VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2015; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). „Der Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.“ (RV 658 BlgNR 24. GP Besonderer Teil, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG). Damit ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (Schwartz/Wohlfahrt, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101). Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss. Im Ausspielungsbegriff

des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, wie Lotterien uä, sowie Casinospiele (Roulette usw.) und Kartenspiele, unter der Voraussetzung „unternehmerischer Mitwirkung“ (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG).

Der Bf. wird insoweit Recht gegeben, als die Verwirklichung der § 1 GSpG und § 2 GSpG („unternehmerisches Glücksspiel“) in Form des Tatbestandsmerkmals „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG das Auslösemoment der Glücksspielabgabepflicht ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist insbesondere Poker und seine Spielvarianten ein Glücksspiel im Sinne Glücksspielgesetzes.

Das Kartenpokerspiel ist ein Spiel iSd § 1272 ABGB. Der Spielvertrag kommt zustande durch das Zuteilen der Karten und der Leistung des Geldes als Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Poker spielt sich sowohl in Turnierform als auch als *Cashgame* in zwei Phasen ab. In der 1. Phase werden die Karten verteilt, die Spieler überlegen sich, ob sie eine aussichtsreiche Kartenkombination haben. In der 2. Phase schließen die Spieler Wetten darüber ab, wer von ihnen in Zusammenhang mit den Gemeinschaftskarten die höchstwertigste Kartenkombination hat. Bei jeder Einsatzrunde werden neue Wetten abgeschlossen. 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. Sobald die Wetten abgeschlossen sind, zeigen alle Spieler ihre Kartenkombination und der Spieler mit der höchstwertigsten Kartenkombination gewinnt diese Wetten. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, VfGH 21.9.2012, B 1357/11; VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188; Objektverlosung UFS 9.4.2010, RV/ 3704 -W/09). Das Spiel ist zwar zu Ende, wenn der Gewinner feststeht, doch der Spielvertrag endet für den einzelnen Spieler, wenn die Karten aufgedeckt werden und er als Gewinner oder Verlierer ermittelt wird oder wenn er das Spiel vorzeitig verlässt und er damit sein Geld verloren hat. (unter Verweis auf BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011).

Das Kartenpokerspiel ist daher für Zwecke des § 57 Abs. 1 GSpG im bürgerlichen Recht bei den Glücksverträgen ieS als Rechtsgeschäft Spiel zu verorten.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist Bemessungsgrundlage der Einsatz, der Steuersatz beträgt 16%. Der Spieleinsatz ist damit auch steuerlich der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, das entspricht auch § 2 Abs. 1 GSpG. Damit ist das Kartenpokerspiel eine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG und unterliegt der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

7.3.2. Unterschied Ausspielung (z.B. Poker) und Auslobung gemäß § 860 ABGB

Die Bf. bestritt nicht, dass sie Kartenpokerspiele, die dem zivilrechtlichen Rechtsgeschäft Spiel gemäß § 1272 ABGB entsprechen, als *Cashgame* und in Turnierform anbot. In ihrer Berufung/Beschwerde führt sie an, die Ausspielungen seien eine Art Auslobung, was das Kartenpokerspiel nicht sei.

Gemäß § 860 ABGB wird die nicht an bestimmte Personen gerichtete Zusage einer Belohnung für eine Leistung oder einen Erfolg (Auslobung) durch die öffentliche Bekanntmachung verbindlich. Eine Auslobung, die eine Preisbewerbung zum Gegenstande hat, ist nur gültig, wenn in der Bekanntmachung eine Frist für eine Bewerbung bestimmt ist.

Die Auslobung ist der Typus eines einseitig verpflichtenden Schuldverhältnisses, sie besteht in der einseitigen, öffentlich bekannt gemachten Erklärung, die den Verpflichtungswillen zum Ausdruck bringt. (Bollenberger in Koziol/Bydlinsky/Bollenberger, ABGB⁴ § 860 Rz 1). Von ausschlaggebender Bedeutung der Abgrenzung zwischen Auslobung und Wette und Spiel liegt im aleatorischen Element. Ist ungewiss, ob die Zusage überhaupt erfüllt werden muss, liegt Wette oder Spiel vor. Betrifft das aleatorische Element hingegen nur den Umstand, wem gegenüber die Leistung zu erbringen ist, so ist Auslobung anzunehmen, so z.B. bei der Ziehung eines Gewinners aus zutreffenden Einsendungen, einer Hausverlosung, einem Telefonquiz in einer Fernsehsendung oder einem Gewinn bei Vorlage eines bestimmten Euroscheins. (Karner in Koziol/Bydlinsky/Bollenberger, ABGB⁴ § 1267-1274 Rz 5).

Der Bf. wird darin Recht gegeben, dass Poker keine Auslobung iSd § 860 ABGB ist, sondern ein zweiseitiger entgeltlicher Spielvertrag, doch kann Poker als Glücksvertrag einseitig durch Auslobung begründet werden (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1267 Rz 6). Auch der Bankhalter ist Mitspieler, anders als der reine Veranstalter, er ist selbst nicht Mitspieler. Der Veranstalter eines Turniers, der für den Erstplatzierten einen Preis ausgelobt hat, „lobt aus“. Für ihn ist von Beginn an klar, dass er den Preis bezahlen wird müssen, aber nur unklar, wem er den Preis schulden wird, sodass das aleatorische Moment fehlt. (vgl. Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 39). Z.B. zielt eine Auslobung auf das Zustandekommen eines Spiels ab, wenn der Veranstalter eines Pokerturniers, der selbst nicht mitspielt, für den Gewinner einen Preis ausgeschrieben hat. Ist durch die Auslobung das Spiel zustande gekommen, sind hierauf die für Glücksspiele geltenden besonderen Regeln anzuwenden. (vgl. Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 3).

Entgegen der Meinung der Bf. ist die Ausspielung keine Auslobung als einseitig verpflichtendes Schuldverhältnisses iSd § 860 ABGB, sondern definiert nur den zweiseitig verbindlichen, entgeltlichen Spielvertrag iSd §§ 1270 bis 1272 ABGB. Die Ausspielung erfasst das Glücksspiel iSd § 1 GSpG, an dem ein Unternehmer entweder selbst mitspielt, z.B. als Bankhalter, oder der Glücksvertrag wird zwischen Nichtunternehmern

abgeschlossen, aber vom nichtmitspielenden Unternehmer veranstaltet oder organisiert. Die Ausspielung bleibt der zweiseitig verbindlichen, entgeltlichen Spielvertrag iSd §§ 1270 bis 1272 ABGB, der Glücksspiele iSd § 1 GSpG erfasst, gleichgültig, ob sie durch Auslobung zustande kommt, oder nicht. Dass an der Ausspielung in irgendeiner Weise ein Unternehmer mitwirken muss, macht die Ausspielung noch nicht zum Rechtsgeschäft Auslobung. Letzteres kann allenfalls Zugangsvoraussetzung sein. Verwenden die Glücksspielabgaben den Begriff „Ausspielung“, erfassen sie damit nicht die Auslobung, sondern bestimmte Glücksverträge, die aber durch Auslobung zustande gekommen sein können.

Die Bf. fühlt sich damit im Zusammenhang in einem weiteren Punkt beschwert, nämlich, dass sie zwar Veranstalterin sei, aber genau genommen, nicht mitspiele. Sie könne als Steuerschuldnerin herangezogen werden, auch wenn sie nur Auslobende ist, da sie die Kartenpokerspiele veranstalte. Das Vorbringen, dass ihr „gewerberechtliches Berechtigungsverhältnis“ in § 59 GSpG nicht genannt ist, weswegen sie keine Steuerschuldnerin sein könne, erstattete sie bereits im Antrag auf Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO.

7.3.3. Unternehmer gemäß § 2 Abs. 2 iVm § 57 GSpG und Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen

Der Ausspielungsbegriff ist mit dem glücksspielgesetzigenen Unternehmerbegriff gekoppelt. Ein der Definition des § 2 GSpG entsprechender Unternehmer muss ein Glücksspiel veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen. Mit der gewählten Formulierung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass jede nur denkbare unternehmerische Mitwirkung an einem Glücksspiel dessen Ausspielungscharakter begründen kann. (*Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol*, 34). Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist für die Qualifikation einer Ausspielung irrelevant. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 7, dort zitiert: VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010). Spielen mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein. Wirkt jedoch ein Unternehmer auf die in § 2 GSpG genannte Art und Weise mit, liegt ebenfalls eine Ausspielung vor. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 8). Glücksspiele, an denen nur Spieler, die das nicht als Unternehmer betreiben, teilnehmen, z.B. bei zahlreichen Kartenspielen, sind dann keine Ausspielungen, wenn sie nicht von einem Unternehmer z.B. organisiert werden. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 10).

Die parlamentarischen Materialien zu BGBl. I 2010/54 RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweisen auf RV 368 BlgNR 20. GP zu § 2 GSpG: Das Glücksspielgesetz BGBl. Nr. 620/1989 wurde durch BGBl. 1996/747 geändert, indem dem § 2 ein neuer Abs.

4 angefügt wurde: „(4) Eine Ausspielung liegt auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.“

In der RV 368 BlgNR 20. GP heißt es zu § 2: „Der neu geschaffene Abs. 4 des § 2 soll den Begriff der Ausspielung und vor allem auch den des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formulieren. Dabei wird auch der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die wiederholt ausgesprochen hat, daß der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muß, sondern daß es ausreichend ist, daß den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof angenommen, daß es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und daß auch nicht erforderlich ist, daß die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muß (VwGH 25. 7. 1990, Zl. 86/17/0062; 23. 12. 1991, Zl. 88/17/0010). Durch § 2 Abs. 4 wird determiniert, daß eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. In der Praxis könnte dies zum Beispiel dann der Fall sein, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielen. Gewinn und Verlust tritt dann nur zwischen den Spielern auf. Wird dieses Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen), so liegt ebenfalls eine Ausspielung vor und ist eine Anwendung der Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 Abs. 1 GSpG ausgeschlossen (vgl. hiezu Foregger-Serini zu § 168 StGB [„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“] sowie Erlacher zu §§ 2 und 4 GSpG).“

Dort finden sich zu § 56a GSpG aF auch folgende Erläuterungen: „....wenn Glücksspiele im Sinne des § 2 Abs. 1 „veranstaltet“ werden. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Unternehmer spezifische Einrichtungen und Gegenstände bereithält, die für die Durchführung von Glücksspielen tatsächlich verwendet werden. Abs. 1 findet auch dann Anwendung, wenn in einem Betrieb zwar vom Betriebsinhaber keine Glücksspiele veranstaltet werden, wenn aber tatsächlich Glücksspiele in einem das ortsübliche Maß übersteigenden Ausmaß durchgeführt werden. Wird etwa im Rahmen eines Gastgewerbebetriebes ein eigener Raum zur Verfügung gehalten, der ausschließlich oder überwiegend zur Durchführung von Glücksspielen benutzt wird, so ist die Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf diesen Raum gegeben; nicht aber dann, wenn – wie dies in verschiedenen Gegenden üblich ist – von Gästen neben ihrer Konsumation die ortsüblichen Spiele gespielt werden. In derartigen Abgrenzungsfragen wird stets entscheidend sein, ob durch die tatsächliche Durchführung von Glücksspielen durch Gäste der eindeutig überwiegende Charakter des Gastgewerbebetriebes erhalten bleibt: Ist dies der Fall, ist § 56a nicht anwendbar....“

Entgegen der Meinung der Bf. ist damit eindeutig geklärt, dass auch sie Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, da sie interessierten Personen in spezifischen Einrichtungen, nämlich Pokercasinos, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenspielen in Form des *Cashgame* oder in Turnierform teilzunehmen. Damit wird aber steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht. Ebenso ist der Bf. entgegenzuhalten, dass dieser Unternehmerbegriff bereits vor den Glücksspielgesetz-Novellen 2010, also bereits zum Geltungszeitraum des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG bestand. Bereits 1993 war es das Anliegen der Gebührengesetznovelle 1993 (vgl. Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP) "*....auch Veranstalter zur Errichtung der Gebühren heranzuziehen, die nicht selbst am Spiel teilnehmen, sondern bloß anderen die Möglichkeit bieten, an von ihnen organisierten Glücksspielen teilzunehmen.*" Die Berufungsgründe, worin hinsichtlich des Unternehmerbegriffes durch die Glücksspielgesetznovellen eine inhaltliche Änderung bestehen sollte, können auch anhand der Motivenberichte des Glücksspielgesetzgebers nicht nachvollzogen werden.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG. Für die Bf. sei es nicht abzusehen, mit welcher Abgabepflicht aufgrund der Zahl der Spielverträge sie letztlich rechnen müsse und übersteige die Vorschrift die Möglichkeiten der Bf., ihre eigene Abgabenschuld zu ermitteln, die Glücksspielabgaben seien für die Bf. ruinös. Dieser Einwand wurde von der Bf. bereits in den Verfahren Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B 220/95-17; VfGH 28.9.1998, B 2443/97-10 und VfGH 28.2.2006, B 63/05 zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 GebG iVm § 28 Abs. 3 GebG vorgebracht.

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 Zweckmäßigkeitgründen 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 Vergleich zu § 59 Abs. 2 GSpG finden sich im Gebührengesetz 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 Steuerauslöseeffekt 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 Glücksspielabgabentatbestandes verwirklicht werden. Eine ruinöse, unverhältnismäßige Wirkung wird durch § 59 Abs. 2 GSpG (vorher § 28 Abs. 3 GebG), wonach auch der Veranstalter, der Glücksspiele organisiert, Steuerschuldner ist, nicht entfaltet. Im Gegenteil, durch diese Bestimmung wird der Veranstalter dem Lotterienkonzessionär gemäß § 14 GSpG und Bewilligungsinhabern gemäß § 5 GSpG gleichgestellt. Die Nahebeziehung der Bf. ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben.

Die Besteuerung von Kartengokerspielen und ähnlichen Spielen, die von einem Organisator/Veranstalter angeboten werden iSd § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 Abs. 2 GSpG (früher: iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG iV mit § 28 Abs. 3 GebG) entfaltet grundsätzlich keine unlimitierte Wirkung in dem Sinn, dass es zu einer Übermaßbesteuerung kommt. Mit den Glücksspielabgaben wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert. Steuerschuldner sind die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben- Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzen, d.h. die Vertragsteile und der Veranstalter. 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 Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen.

Die Bf. ist „als Veranstalterin“ gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Abgabenschuldnerin der Glücksspielabgaben, da sie im Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 nicht „Lotterienkonzessionärin“ gemäß § 14 GSpG war und auch keine Bewilligung gemäß § 5 GSpG zum Betrieb von Glücksspielautomaten hatte. Wie das Finanzamt richtig feststellte, erfüllt eine gewerberechtliche Bewilligung nicht die Voraussetzungen „Konzession“ bzw. „Bewilligungsinhaber“ (§ 5). Die Bf. wurde daher zu Recht als Veranstalterin der Ausspielungen gemäß § 59 Abs. 2 GSpG als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen.

7.3.4. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Glücksspielabgaben

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Die Revisionen sind dzt beim Verwaltungsgerichtshof anhängig.

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 zum Zeitraum Jänner bis April 2011 der Bf. erfüllte das Kartenspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). Die zum Zeitraum 2. Hälfte des Jahres 2010 ergangene Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 1 GSpG idF BGBI. I 2010/54 war bereits in Geltung), befasste sich ebenfalls in etwa mit dieser Thematik. Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenspiels als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von Surrender als Black Jack-Variante bestätigte, ab und trat die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ab.

Ergänzend wird bemerkt, dass bezüglich Glücksspielabgaben für Preisausschreiben und Gewinnspiele gemäß § 58 Abs. 3 GSpG Anträge vom Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 25.11.2015, A 2015/0011-1 (Ro 2015/16/0035-4) und Beschluss vom 28.1.2016, A 2016/0002 und 0003 [Anm.: abrufbar über die Homepage des VwGH] beim Verfassungsgerichtshof zur Zahl G 650/2015 und dzt. ein Antrag des Bundesfinanzgerichtes BFG 26.1.2016, RN/7100001/2015, beim Verfassungsgerichtshof zur Zahl G 20/2016 bereits anhängig sind. Diese Anträge zielen aber nur auf die Bemessungsgrundlage ab. Da das Spiel eine aktive Teilnahme voraussetzt, wie das bei der Bemessungsgrundlage „Einsatz“ bei Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 Abs. 1 GSpG zum Ausdruck komme, entferne sich der Glücksspielbegriff des § 58 Abs. 3 GSpG von der grundsätzlichen Definition des § 1 Abs. 1 GSpG.

7.3.5. Präjudizialität infolge der mittelbaren Durchgriffsmöglichkeit der § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG

Die Bf. hat keine dieser Befreiungen beantragt, da sie sich unter Hinweis auf die Gewerbeberechtigung als „außerhalb des Glücksspielgesetzes“ sieht. Sehr wohl hat die Bf. Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe geltend gemacht. Durch den unter Punkt 7.2.3. dargestellten Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ist die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Glücksspielmonopols/Konzessionssystems, bzw. des gesamten Glücksspielgesetzes beim Verfassungsgerichtshof anhängig.

Während Strafverfahren gemäß §§ 52ff GSpG bzw. Verfahren betreffend das Gesetz über den unlauteren Wettbewerb unmittelbar mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängen - **ohne Glücksspielmonopol/Konzessionssystem keine Strafe/kein Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch iSd § 1 Abs 1 Z 1 UWG**

- liegt für das Bundesfinanzgericht im Gegensatz dazu bei den Glücksspielabgaben keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Das Verhältnis zwischen Glücksspielabgaben und § 3 GSpG scheint nicht einmal den Fällen der „Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einheitsbewertung“ ähnlich zu sein, da bei der aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua., VfGH 15.6.2007, G 23/07), der Grunderwerbsteuer (VfGH 27.11.2012, G 77/12), der Stiftungseingangssteuer (z.B. VfGH 2.3.2011, G 150/10 ua.), den Gerichtsgebühren (VfGH 21.9.2011, G 34,35/11) zumindest der aufgrund des Bewertungsgesetzes 1955 festgestellte Einheitswert durch Verweis als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, den Glücksspielabgaben aber ein vergleichbarer Verweis auf das Glücksspielmonopol fehlt. Eher könnte eine Relationalität zwischen Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben angenommen werden, wie sie zwischen früherer Erbschafts- und Schenkungssteuer und früheren Regelungen der Grunderwerbsteuer bestand. § 1 GrEStG 1987 besteuerte schon immer den entgeltlichen und unentgeltlichen Grundstückserwerb, doch § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF nahm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Grundstückserwerbe, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, aus. Mit Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF obsolet und unentgeltliche Grundstückserwerbe werden seither „sozusagen automatisch“ mit Grunderwerbsteuer besteuert. Bei der Glücksspielabgabe sind Befreiungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol vorgesehen:

- § 57 Abs. 2 letzter GSpG: Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG)
- § 57 Abs. 4 GSpG: Glücksspielautomatenbewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG und der Konzessionär gemäß § 14 GSpG tragen eine ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 57

Abs. 4 GSpG für Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals von 10% + § 13a FAG 2008 15% = 25% bzw. bis 31.12.2014 von 25% und - § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG: Ausspielungen von Spielbanken gemäß § 21 GSpG sind von der Glücksspielabgabe befreit.

Da nach den Erkenntnissen VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 zur Kommunalsteuer und zum Gebührengesetz 1957 in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann (*Aichlreiter*, Präjudizialität, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; *Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), wird **sicherheitshalber** von einer Präjudizialität der Vorschriften des § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG ausgegangen.

7.4. Das österreichische Glücksspielmonopol aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück. Zum Beispiel wurden im Patent von Kaiser Leopold I aus dem Jahr 1696 bestimmte Glücksspiele konkret verboten, weil man verhindern wollte, dass „Haus und Hof“ verspielt wurden. Ein weiterer maßgeblicher Grund für diese frühen Regelungen im Glücksspielbereich waren die mit der Abhaltung von Glücksspielen oftmals verbundenen unseriösen Praktiken von Spiel- und Wettveranstaltern, welche die Spielleidenschaft der Menschen zur Erzielung finanzieller Vorteile ausnutzten; diesem Umstand sollte mit den frühen gesetzlichen Regulierungen des Glücksspiels im 17. und 18. Jahrhundert entgegengewirkt werden. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich* [Hg.], GSpG 1989² 23 mit Verweis auf VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035; *Bauer, W.A. Mozart der Billard- und Kegelspieler in Homo Ludens V. Der spielende Mensch. Internationale Beiträge des Institutes für Spielforschung und Spielpädagogik an der Hochschule „Mozarteum“ Salzburg* [1995], 196).

Rechtsentwicklung der Glücksspielabgaben: Am 13. März 1813 erging das Lottopatent, das erstmals genauer den Begriff und die Durchführung der dem Staat vorbehaltenen Ausspielungen definierte (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg.), Lotto und andere Glücksspiele, 32, *Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 135) und in § 27 **Lottopatent 1813** die **10%ige Lottotaxe** für das Ausspielen von Waren, Pretiosen und Effekten, berechnet von dem durch das Ausspielen einzubringenden Betrag, als eine der Vorgängerinnen der Glücksspielabgaben enthielt (Vorgängerin deshalb, weil die 10%ige Lottotaxe des Lottopatentes vom 13.3.1813 mit BGBl. 1960/111 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 einbezogen wurde, siehe 165 BlgNR XI. GP), sowie bereits eine Reihe von Schutzbestimmungen für den Spieler wie z.B. die Ausstellung eines Einlagescheines, die Verpflichtung zur Führung von Originallisten durch den Kollektanten usw. verfügte.

(*Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“*, 22). Das provisorische **Gebührengesetz 1850** RGBI. 1850/50 er hob in TP 57 A Gebühren nach dem Wert von Wetten, Lotterien und anderen Ausspielungen. Die TP 57 wurde mit dem **Allgemeinen Gebührentarif 1925** BGBI. 1925/208 übernommen. Die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes besteuerten (außer Totalisator- und Buchmacherwetten) Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen und Lottoanleihen. In der „Urfassung“ des § 33 TP 17 **Gebührengesetz 1946** BGBI. 1946/184 wurden Glücksspiele keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen. Das änderte sich mit der **Gebührengesetznovelle 1952** BGBI. 1952/107, die einerseits die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes 1925, die durchgehend bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestanden hatten, aufhob und andererseits Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen (nach dem Verhältnis der erzielten Quote zum Wetteinsatz, Stufentarif 1% bis 25%), Ausspielungen (von den Einsätzen laut Spielplan 2% bzw. vom Gewinn 25%) und Zahlenlotto (vom Gewinn 25%) in § 33 TP 17 GebG aufnahm. (110 BlgNR 5. GP zum Gebührengesetz 1946; VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 4.12.1956, 1559/56). Das Sporttoto-Gesetz BGBI. 1949/55 und das Pferdetoto-Gesetz 1952/129 regelten den ordnungspolitischen Teil, indem sie „Kollektivwetten“ zum Glücksspielmonopol zuwiesen, hinsichtlich des abgabenrechtlichen Teiles wurde bestimmt, dass die Einsätze und Gewinne dieser Totospiele den Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 6 GebG unterliegen sollten. Desgleichen regelte das **Lotteriegesetz 1947**, BGBI. 1948/27 die Abhaltung von gemeinnützigen Lotterien, die Besteuerung erfolgte einerseits iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG mit 2% und andererseits mit 10% noch nach § 27 Lottopatent 1813. Das **Gebührengesetz 1957** BGBI. 1957/267 änderte diesbezüglich nichts, bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBI. 1960/111.

Rechtsentwicklung der Konzessions- und Spielbankabgabe: Die in § 17 GSpG 1989 geregelte Konzessionsabgabe gibt es seit 1986, da bis dahin bzw. bis 1989 die Lotterien von der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung durchgeführt wurden. Die in § 28 GSpG 1989 normierte Spielbankabgabe geht teilweise auf eine frühere Form zurück, die in der Spielbankverordnung BGBI. 1933/463 enthalten war. Diese wurde damals als Bundesmonopol-Abgabe bezeichnet, war eine gemeinschaftliche Abgabe nach dem Finanzverfassungsgesetz und wurde vom Finanzminister im Bewilligungsbescheid für die Spielbank festgesetzt bzw. mindestens nach einem Staffeltarif zwischen 15% und 60% von den Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes plus zusätzlich einer Zuschlagsabgabe von 5% zu berechnen, täglich abzuführen, und nach § 12 waren außer dieser Abgabe noch alle sonstigen Steuern und Abgaben zu entrichten. Nach der Spielbanknovelle BGBI. 1934/6 wurde dann für die ersten drei Jahre gestattet, dass für Zwecke der Berechnung der Abgabe von den täglichen Bruttoeinnahmen des Spielbetriebs bis zu 20% in Abzug gebracht werden können, so dass in diesen Jahren nicht die tatsächlichen Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes, sondern nur der so gewonnene Rest der Jahresbruttoeinnahmen Bemessungsgrundlage der Abgabe war.

Implementierung der steuerlichen Regelungen in das Glücksspielgesetz:

Die Vorgängerbestimmungen für das heute bestehende Glücksspielgesetz sind die Glücksspielgesetze 1960 BGBI. 1960/111 und 1962 BGBI. 1962/169. Nach den parlamentarischen Materialien (609 BlgNR 9. GP 11 zum Glücksspielgesetz 1962) halten die meisten Staaten es für sinnvoll, den Spieltrieb der Menschen im Interesse des einzelnen und der Gemeinschaft in geordnete Bahnen zu lenken. Diese Erläuternden Bemerkungen, Seite 11 letzter Absatz, dürften sich auf die Vorschläge der *Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“* 1961 beziehen, die schon damals feststellte, dass das Glücksspielmonopol kein Finanzmonopol sein muss und in ein gemeinnütziges Monopol umgeändert werden könnte (Seite 33). Mit der Durchführung von Lotterien war die Österreichische Glücksspielmonopolverwaltung betraut (§ 4). Im Glücksspielgesetz 1960, BGBI. 1960/111 waren die Regelungen betreffend Spielbanken noch nicht enthalten, sondern erst im Glücksspielgesetz 1962, BGBI. 1962/169. Seit damals hat der Spielbankkonzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten (§ 27 GSpG 1962), zusätzlich unterliegt das Ertragnis der Spielbankunternehmung noch den sonstigen öffentlichen Abgaben, wie zum Beispiel der Körperschafts- und Gewerbesteuer. (609 BlgNR 9. GP 15). Durch BGBI. 1986/292 erfolgte mit Eingliederung des Sporttotos die gesetzliche Voraussetzung für die behördliche Bewilligung und Kontrolle der Namenslotterien zum Schutz des Spielerpublikums und Normierung einer Bundesförderung zugunsten des Österreichischen Amateurkörpersports aus den Mitteln der neu geschaffenen Konzessionsabgabe. Diese Novelle 1986 arbeitete das Pferde- und Sporttoto in das Glücksspielgesetz ein und hob das Sporttoto- und Pferdetotogesetz auf. Die Durchführung bestimmter Lotterien wurde einer Kapitalgesellschaft übertragen und die gestaffelte Konzessionsabgabe in Höhe von 18,5 bis 27,5% der zusammengerechneten jährlichen Wett einsätze und eine feste, vom Konzessionär zu tragenden Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG von (zuerst 15%) 16% der Wetteinsätze eingeführt. Die neben den Wetteinsätzen von den Spielern zu entrichtenden Verwaltungskostenbeiträge zählten nicht zu den Wetteinsätzen. (931 BlgNR 16. GP 12). Als Steuertatbestand der Konzessionsabgabe bezeichneten die Materialien die Verleihung eines Rechtes aus einem Bundesmonopol und sie sollte vor allem Mittel für die Sportförderung erbringen. Mit dem gestaffelten Tarif wurde allerdings berücksichtigt, dass der Konzessionär einen relativ hohen Fixkostenanteil, z.B. für Maschinen aufzubringen hat. (931 BlgNR 16. GP 10). Mit der Bestimmung des Artikels III wurden Glücksverträge (Wetten, Ausspielungen aller Art) in § 33 TP 17 GebG einbezogen und den Neuregelungen im Glücksspielgesetz angepasst.

Seine heutige Form erhielt das Glücksspielwesen durch das Glücksspielgesetz 1989. **Ab dem GSpG 1989 kommt es sukzessive zur Verstärkung der ordnungspolitischen Komponente gegenüber der Einnahmenerzielung.** In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird betont, dass die Zielsetzungen einerseits ordnungspolitischer und andererseits fiskalischer Natur sind. In ordnungspolitischer Hinsicht wurde von einem gänzlichen Verbot deshalb Abstand genommen, weil dies nur ein Abwandern

in die Illegalität fördern würde. Im Interesse des Einzelnen und der Gemeinschaft sei daher eine Lenkung des Spielbetriebes in geordnete Bahnen, wodurch der Staat die auf legaler Basis betriebenen Glücksspiele überwachen kann. Dabei soll primär der Schutz des einzelnen Spielers sichergestellt werden. Zum Beispiel sollte die Veröffentlichungspflicht der Spielbedingungen durch den Konzessionär gemäß § 14 GSpG - vergleichbar Allgemeinen Geschäftsbedingungen - dem Bund die Wahrung öffentlicher Interessen und des Schutzes des Spielerpublikums ermöglichen (1067 BlgNR 17. GP). Neben der Stärkung der ordnungspolitischen Aspekte war das zweite zentrale Ziel dieser Neufassung die Erhöhung des Bundesertrages aus dem Glücksspielmonopol, was durch die Ausgliederung sämtlicher Glücksspiele aus der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung erreicht werden sollte. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 10-11).

Durch IA zu BGBI. 1993/695 sollten die Bestimmungen über die Konzessionerteilungsicherstellen, dass damit Außenstehende am eventuellen Versuch gehindert werden, kriminelle Gelder zu investieren, Geld zu waschen bzw. der organisierten Kriminalität Einfluss zu verschaffen.

Im Jahr 1998 vertraten *Griller/Reindl* zwar die Ansicht, dass der Begriff „Glücksspielmonopol“ auf die gesetzliche Regelung nicht genau zutreffe, weil es sich bei der Veranstaltung von Glücksspielen nicht um eine ausschließlich dem Staat bzw einem Unternehmen im Staatsbesitz vorbehaltene Tätigkeit handelt. Vielmehr sind für die Veranstaltung bestimmter Glücksspiele Konzessionen erforderlich, die nur der Bund vergeben kann. Die Autoren sahen zwar im österreichischen System nicht durchgehend ein Modell des Finanzmonopols, empfahlen aber im Sinne des Unionsrechtes eine Ersetzung durch ein Besteuerungssystem sowie den Schutz der Spieler vor un seriösen Geschäftspraktiken durch ein Aufsichts- und Kontrollsyste wirksam sicher zu stellen. (*Griller/Reindl*, Die Unvereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, ZfV 1998, 234, 250, 251). Der VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035 bezeichnete das österreichische Glücksspielmonopol als Finanzmonopol mit besonderen ordnungspolitischen Zielsetzungen. **Segalla, Glückspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 250** hielt die Einstufung des Glücksspielmonopols als Finanzmonopol im Licht des Unionsrechtes – angesichts der Weiterentwicklung des Glücksspielrechtes zu Recht - deswegen fragwürdig, weil kaum angenommen werden kann, dass ein Monopol, das Unternehmen eingeräumt ist, die nicht mehrheitlich dem Staat gehören und die zwar (hoch) besteuert werden, aber ihre Monopolgewinne nicht dem Staat abzuliefern haben.

Die Glücksspielgesetznovellen 2010 gehen von den fiskalischen Zielsetzungen endgültig ab. Der **Hauptzweck des Glücksspielmonopols liegt nun in ordnungspolitischen Aspekten.** (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 19892 24*). 658 BlgNR 24. GP 7 (BGBI. I 2010/54, zu §§ 11 usw. bis § 60 Abs. 22 GSpG) besagen, dass die **Konzessionsvergabe** nur an jenen Konzessionswerber erfolgen darf, der

unter Beachtung der Vorschriften des GSpG über den Schutz der Spielteilnehmer und über die Geldwäschevorbeugung die Konzession am besten ausübt. „*Es wird damit verdeutlicht, dass es nicht darauf ankommt, ob der höchste Abgabenertrag erzielt wird, sondern vielmehr, ob den ordnungspolitischen Zielsetzungen im Sinne einer kohärenten Ausgestaltung des Glücksspielgesetzes am besten Rechnung getragen wird.*“ Sowohl nach § 14 Abs. 2 Z 7 GSpG, als auch nach § 21 Abs. 2 Z 7 GSpG darf eine Konzession nur dem Konzessionswerber erteilt werden, von dem insbesondere auf Grund seiner Erfahrungen, Infrastrukturen sowie seiner Systeme und Einrichtungen zur Spielsuchtvorbeugung, zum Spielerschutz, zur Geldwäsche- und Kriminalitätsvorbeugung, zur Betriebssicherheit, zur Qualitätssicherung, zur betriebsinternen Aufsicht und zu anderen ihn treffenden Bestimmungen die beste Ausübung der Konzession zu erwarten ist. Der Konzessionär ist dabei in seinen unternehmerischen Entscheidungen zum Teil massiv eingeschränkt, so darf er gemäß § 15 GSpG keine Filialbetriebe außerhalb Österreichs errichten. (BGBI. I 2010/111; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² 29). Durch die Novellen im Jahr 2010 wurde der Spielerschutz im Bereich der auf landesrechtlichen Bewilligungen beruhenden Ausspielungen mit Glücksspielautomaten implementiert, wodurch sich ein kohärentes Bild im Ordnungsgefüge des Glücksspielgesetzes ergibt. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² 1). Der Gesetzgeber bekräftigt dadurch seine an der Sicherstellung eines umfassenden Spielerschutzes sowie Kriminalitätsprävention und Geldwäschevorbeugung ausgerichtete Gesetzgebung.

Durch BGBI. I 2012/112 wurde § 21 Abs. 10 GSpG angefügt, da neben Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und VLTs gemäß § 12a Abs. 2 auch Glücksspielautomaten in Spielbanken **an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH angeschlossen werden**, um dadurch eine effiziente Kontrolle zu gewährleisten. (1960 BlgNR 24. GP).

Dazu wird bemerkt, dass das BMF auf seiner Homepage <https://www.bmf.gv.at/steuern/glueckspiel-spielerschutz/in-oesterreich/Gluecksspiel> den „**Glücksspiel Bericht 2010-2013** über die kohärente Politik im österreichischen Glücksspielmonopol“ kostenlos und allgemein zugänglich eingestellt hat: „Das Bundesministerium für Finanzen weist im nachfolgenden Bericht anhand der Auswirkungen der Glücksspielreform 2010 insbesondere in den Bereichen Spielerschutz, Konzessionerteilungen und Aufsicht die kohärente Politik innerhalb des österreichischen Glücksspielmonopols nach. Dies erfolgt im wesentlichen aus unionsrechtlichen Gründen, die ausgewogene Regelungen zur Aufrechterhaltung einer monopolistischen Glücksspielstruktur erfordern.“ In diesem Bericht wird ausgehend vom rechtlichen Rahmen und den bisherigen Konzessionerteilungen dargestellt, dass eine Stabsstelle für Spielerschutz eingerichtet wurde und welche Tätigkeiten diese habe, dass und wie die Konzessionäre überwacht würden, dass eine Aufsicht über die Werbung der Konzessionäre über Leitlinien und Werbestandards bestünde, illegales Glücksspiel bekämpft werde und vor allem wurden die Entwicklungen im Bereich der Geldwäsche erörtert. Die neuerste Studie ist die des

ISD Institut für interdisziplinäre Sucht- und Drogenforschung in Kooperation mit dem Österreichischen Gallup Institut „**Glücksspielverhalten und Glücksspielprobleme in Österreich. Ergebnisse der Repräsentativerhebung 2015**“ (<http://www.isd-hamburg.de/praesentationen.htm>, Abfrage vom 29.3.2016) im Zusammenhang mit den Unterlagen zu den Fachtagungen zu Glücksspiel und Spielerschutz auf der Homepage des BMF <https://www.bmf.gv.at/steuern/gluecksspiel-spielerschutz/hilfsangebote/Spielerschutz>, Abfrage vom 29.3.2016).

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 ist aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten, in Österreich an **auch illegalen Glücksspiel** teilzunehmen, die äußerst offensiv beworben wurden, auch die massive Werbung für weniger suchtgeneigte Glücksspiele als geeignet anzusehen, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Denn das zentrale Problem im österreichischen Glücksspielbereich bestand darin, dass von Anbietern, die über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, Glücksspiele auch über neue Technologien in stark zunehmenden Ausmaß bereitgestellt wurden (VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 Rn 109 Rn 115; zu dieser Problematik siehe auch Stein, Die europarechtlichen Rahmenbedingungen für das Glücksspiel in Strejcek/Hoscher/Eder [Hrsg.] Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2015, 10). Laut AB zu BGBI. I 2003/125: „Die rasante Entwicklung der modernen Kommunikationstechnologien führt im Bereich des Glücksspiels zu einer nahezu unüberschaubaren Flut von Angeboten, die weder über die entsprechenden und erforderlichen Konzessionen nach dem Glücksspielgesetz verfügen, noch in irgendeiner Art und Weise Rücksicht auf jene ordnungspolitischen und sozialpolitischen Notwendigkeiten nehmen, die dem Glücksspielgesetz zugrunde liegen und die auch vom Europäischen Gerichtshof mehrmals als wesentlich erachtet wurden.“ kann einer derartigen Situation daher durchaus mit der entsprechenden Werbung begegnet werden, um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. Dabei muss laut OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t nicht jede Werbemaßnahme für sich oder nach „Sektoren“ wie zB Online-Roulette für sich betrachtet werden.

Die Problematik der Zunahme des illegalen Spielangebotes wird auch deutlich, wenn man auf der Homepage des Parlamentes Anfragen und Anfragebeantwortungen des Innenministeriums, Justizministeriums und Finanzministeriums betreffend „Glücksspiel- und Wettangebote: Illegales Glücksspiel und Glücksspielbetrug“ der letzten Jahre aufruft. Z.B. In der parlamentarische Anfrage vom 16.7.2012, 12535/J 24. GP „Legales, sowie nicht konzessioniertes und illegales Glücksspiel in Österreich: Vollziehung des Glücksspielgesetzes (GSpG) seit Inkrafttreten der Glücksspielgesetznovellen 2008 und 2010“ an das Justizministerium wird im Vorwort die Besorgnis zur Ausbreitung des illegalen Glücksspiels geäußert. In der Anfragenbeantwortung vom 7.9.2012, 12240/AB 24. GP des BMF, Seite 2 berichtet das BMF, dass nach einer zweijährigen intensiven Kontrollphase mit insgesamt mehr als 3.000 beschlagnahmten Geräten nun erstmals ein deutlicher Rückgang bei den illegalen Geräten und den Aufstellorten festgestellt werden kann. Mit den Erfolgen würden sich nun auch verstärkt Spielsüchtige

und deren Angehörige an die Finanzpolizei wenden, damit die illegalen Geräte, die regelmäßig ohne jedweden Spielerschutz oder Spielbeschränkung funktionieren würden, beschlagnahmt würden. Was den Spielerschutz in Spielbanken gemäß § 25 GSpG betrifft, dürfte diese Bestimmung ein europaweites Unikat darstellen (Seite 11). In der Anfragenbeantwortung vom 22.3.2013, 13395/AB 24. GP berichtet das BMF auf Seite 5, dass einige Automatenbetreiber noch während der laufenden Amtshandlung weitere Glücksspielgeräte bei Aufstellern geordert haben würden. Die Finanzpolizei begegne dem in der Praxis mit unmittelbaren Folgekontrollen und abermaligen Beschlagnahmen. Unter III-423 BlgNR 24. GP ist der Tätigkeitsbericht Finanzpolizei Glücksspiel (§ 31b GSpG) – Bericht an den Nationalrat über die Tätigkeit der Abgabenbehörden im Bereich verbotener Ausspielungen 2010 bis 2012 enthalten. Im Evaluierungsbericht des Bundesministers für Finanzen an den Nationalrat über die Auswirkungen des Glücksspielgesetzes 2010-2014 (III-131 BlgNR), zu dem in § 60 Abs. 25 Z 5 GSpG der Auftrag erteilt wurde, wird berichtet, dass über Projektgruppen die kohärente Abgabeneinhebung und Abgabeneinbringung bei illegalen Online-Anbietern sowie Strategien zur Eindämmung des illegalen Online-Glücksspiels und deren Bewerbung in öffentlichen Medien vorangetrieben wurden (Seite 32). Weiters wurden Standards und Leitlinien für Glücksspielwerbung durch die Konzessionäre entwickelt, die ab 1.1.2015 gelten sollten (Seite 33).

Das finanzpolitische Ziel, die Abgaben des Konzessionärs zu optimieren, ist mit BGBI. I 2010/54 gefallen: Nach den Glücksspielgesetznovellen 2010 blieben die Steuersätze für die Konzessionsabgabe gegenüber vor dem 1.1.2011 im Wesentlichen die Gleichen. Vor dem 1.1.2011 fiel zusätzlich die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG 16% von den Einsätzen bzw. bei elektronischen Lotterien von den Jahresbruttospieleinnahmen an (näheres z.B. GebR 2007 Rz 881 bis 884), danach Glücksspielabgabe von 16%. Eine Neuregelung erfolgte aber hinsichtlich der Besteuerung der Elektronischen Lotterien mit und ohne Video-Lotterie-Terminals. Gegenüber der Zeit vor den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde der Prozentsatz für die Spielbankabgabe von 35% bis 80% anstelle der gestaffelten Steuersätze vereinheitlicht und auf 30% herabgesetzt (657 BlgNR 24. GP zu BGBI I 2010/73). Nach der Regierungsvorlage 657 BlgNr 24. GP zu § 57 Abs. 3 GSpG wurde die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank mit 30% gleichgestellt. Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG wurden als Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in das Glücksspielgesetz transferiert. Bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG wurde mit der Herauslösung der aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG der allgemeine Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz bzw. bei Turnieren vom Gewinn gesenkt (BGBI. I 2010/54).

Weiters ist zu ergänzen, dass durch BGBI. I 2010/73 § 1 Abs. 4 GSpG angefügt wurde:
„Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des

Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit der Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.“

Die Erzielung von Staatseinnahmen rechtfertigt zwar nicht ein Glücksspielmonopol, das heißt aber noch nicht, dass Glücksspiel per se als Abschluss bestimmter Glücksverträge nicht mit Rechtsverkehrsteuern besteuert werden darf. Das Glücksspielmonopol ist vergleichsweise keine Grundlage für die Glücksspielabgabe, wie das System der Einheitsbewertung für einige Verkehrsteuern, da das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG keine Steuer ist, sondern eine Verwaltungstechnik um das Glücksspiel mit seinen Besonderheiten, das Spielerschutz, Vorbeugung gegen Geldwäsche, Sportförderung und die Aufsicht über die Konzessionäre umfasst. Außerdem ist die Glücksspielabgabe keine strafrechtliche Sanktion, sondern eine „Rechtsverkehrsteuer“, besteuert wird der Abschluss des Spielvertrages.

Nach Literatur und Judikatur gründet sich der Vorwurf der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols einerseits darauf, dass das Glücksspielmonopol nach wie vor ein Finanzmonopol sei, das vorwiegend die Einnahmenmaximierung im Blick habe und andererseits wie auch aus VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 ersichtlich, wird die Verfassungsmäßigkeit in Frage gestellt, weil die Konzessionäre gegenüber den Nichtkonzessionären steuerlich begünstigt wären. Diese Argumentationslinien wirken inkonsistent, die abgabenrechtliche Seite wird daher weiter untersucht.

7.4.1. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren

Rechtsverkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten. (vgl. *Hey/Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105). Charakteristisch für die Verkehrsteuern ist, dass sie sich an Vorgängen orientieren und dabei weder subjekt- noch objektbezogen sind. (Bruschke , dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern⁷ 22). Die Anknüpfung erfolgt an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs.

Zu den Rechtsverkehrsteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern, die Rechtsgeschäftsgebühren (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951; , aber auch die Glücksspielabgaben. Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590).

So knüpft die Grunderwerbsteuer an den Erwerb von Grundstücken an, den Haupttatbestand bilden Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen. (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 991 Tz 994). Der Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer) unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts auf Grund eines Versicherungsverhältnisses als Gegenleistung für die Übernahme des Wagnisses , bzw. Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Versicherungsschutz auf Grund eines Versicherungsverhältnisses (§ 1 VersStG 1953; UFS 20.2.2012, RV/1820-W/08; vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 1116; *Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 18 Rz 69). Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen. (§ 1 Abs. 1 StiftEG 2008; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 955). Die Rechtsgeschäftsgebühren iSd Gebührengesetzes 1957 besteuern den Abschluss taxativ aufgezählter Rechtsgeschäfte, außer bei Wettverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, unter Voraussetzung der Urkundenerrichtung (§§ 1 und 15 iVm § 33 GebG), was aber dem Rechtsverkehrsteuercharakter keinen Abbruch tut. In der Literatur wird auch die Umsatzsteuer zu den Verkehrsteuern gezählt. Sie besteuert zwar Lieferungen und sonstige Leistungen, doch gehen ihr meist Vorgänge des Rechtsverkehrs voraus. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951). Viele Rechtsvorgänge, die Gebühren und Verkehrsteuern unterliegen, sind von der Umsatzsteuer befreit.

Wie unter Punkt 7.3.1. dieses Erkenntnisses bereits ausgeführt, besteuern die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG - „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.). Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlich Teil handhabbar gemacht, und bettet – wie noch zu zeigen sein wird – nicht nur die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, noch intensiver in die Rechtsverkehrsteuern ein.

Das bedeutet, für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele (iSd §§ 1267 ABGB), bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16;

vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden (§ 2 Abs. 1 GSpG) und die entgeltlich sind (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011) . Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%.

Die Glücksspielabgabe Besteuerung Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. Die Glücksspielabgabe differenziert auch nicht, ob der Glücksspielenbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, die Glücksspielabgabe kennt keine „Glücksspielabgabeninländereigenschaft“. Der Steuergegenstand ist in den § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG immer derselbe. Die § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG fällt an, wenn eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt wird – und zwar in Höhe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Der Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs. 1 GSpG ist medienneutral und umfasst nicht nur Glücksspiele, bei denen sich Spielteilnehmer/und Unternehmer „zusammensetzen“, Spielverträge abschließen und spielen, sondern genauso Glücksspiele, die in elektronischen Medien veranstaltet werden. (vgl. Segalla , Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262). Handelt es sich um Ausspielungen, die über elektronische Medien im Fernabsatz angeboten werden, z.B. Internet, Telefon, SMS, Fax (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 57 Rz 4), dann wird eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nennt § 12a GSpG a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien, b) eine zentraleitige Spielentscheidung und c) die Möglichkeit der Kenntnisnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (Schwartz-Wohlfahrt, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a, Rz 9-10, Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hrsg.],

Glücksspielgesetz² § 12a Rz 2). Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die frühere Fassung des § 12a GSpG, „Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung ja erhalten. (Siehe dazu insbesondere Bydlinski, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697). Weder § 12a GSpG, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBl. II 2012/69 schaffen einen neuen Vertragszustandekommenstypus im Glücksspielgesetz und für die Glücksspielabgaben, sondern regeln eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/2012; UFS 20.11.2013, 2388-W/2013; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer vermindernden Jahresbruttspieleinnahmen. Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebensspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VwGH 19.7.2011, 2011/02/0127). Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 10.5.2010, 2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 29; Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224;). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Nicht nur aus historischer Betrachtung ist der Rechtsverkehrsteuercharakter der Glücksspielabgaben ersichtlich, sie werden erhoben auf den Abschluss von Verträgen, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel über die dort vorgesehene Bezahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirkt. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO. Eine Gemeinsamkeit mit den Rechtsgeschäftsgebühren besteht auch darin, dass die Abrechnung über die abzuführenden Beträge als Anzeige gilt, und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. Bescheide gemäß § 201 BAO haben eine identische Qualifikation, nur eine Bescheidberichtigung wegen Übernahme offenkundiger Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen gemäß § 293b BAO ist – wie gemäß § 31 GebG bzw. § 33 TP 17 Abs. 3 GebG – nicht möglich. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG verweisen zwar auf die in erster Linie aus ordnungspolitischem Bedarf in § 1 Abs. 1 GSpG und in § 2 Abs. 1 GSpG definierten „Spielverträge“, doch sie lösen sich auch wieder davon, da sie von jedem verwirklicht werden können, der die abgabenrechtlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Jeder, der sich mit anderen Spielteilnehmern zusammensetzt und an einem von einem Unternehmer veranstalteten Kartenpokerspiel teilnimmt, bei welchem er einen Einsatzbetrag dafür zahlen muss, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält, löst § 57 Abs. 1 GSpG aus. Dieser Betrag, der an die Spielergemeinschaft geleistet wird, wird der Glücksspielabgabe von 16% unterzogen, bei Kartenspieltournieren ist der Gewinn (der hier sozusagen die Summe der Einsätze der Spielergemeinschaft ist) die Bemessungsgrundlage.

7.4.2. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken. Zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auch die Gebühr für Konzessionen (= amtliche Ausfertigung iSd § 14 TP 2 GebG) und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen, die jedoch kein im Glückspielgesetz befindliches Abgabengesetz, das vom Steuergegenstand bis zur Abgabenerklärung/Anzeige alles regelt, darstellt,

sondern eine aus den Stempelgebühren des § 14 Gebührengesetz 1957 ausgelagerte besondere feste Gebühr, für die gemäß § 59a Abs. 4 GSpG die entsprechenden Bestimmungen des Gebührengesetzes über Eingaben und amtliche Ausfertigungen bzw. der §§ 203 und § 241 Abs. 2 und 3 BAO gelten. Dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes kann man auch die „Bundesautomatenabgaben- und VLT-Zuschläge gemäß § 13a FAG“ zuzählen, da laut Verweis in § 57 Abs. 4 letzter Satz GSpG Stammabgabe die Glücksspielabgaben sind. (vgl. *Ehrke-Rabe* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II7 Tz 1123). Nach den 657 BlgNR 24. GP zu BGBI I 2010/73 - FAG 2008 ist das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren der Zuschläge gemäß § 13a Finanzausgleichsgesetz grundsätzlich nach den für die Glücksspielabgabe (= Stammabgabe) geltenden Bestimmungen durchzuführen. Gemäß § 1 Abs. 4 GSpG wird der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG gemeinsam mit der Spielbankabgabe bzw. der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für gemäß § 5 GSpG bewilligte Glücksspielautomaten, und Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Bundeskonzession, d.h. des Lotterienkonzessionärs gemäß § 14 GSpG, gemeinsam mit der Glücksspielabgabe/Konzessionsabgabe erhoben und richtet sich nach dem Fälligkeitstermin der jeweiligen Abgabe (784 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBI. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361).

Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno) eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Gemäß § 14 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG durch Konzession übertragen. Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG. Wenn es in § 17 GSpG heißt, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, ergibt sich aus dem Durchgriff durch § 14 GSpG (Durchführung von Lotterien) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“), dass Steuergegenstand Ausspielungen in Form der Spielverträge gemäß §§ 6-12b GSpG sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof erkennt den privatrechtlichen Charakter des Verhältnisses zwischen dem Ausspielenden und den Teilnehmern bei einer Ausspielung grundsätzlich an. (VwGH 6.10.1954, 209/52 z.B. Tombola). **Die Konzessionsabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Konzessionabgabe für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele zu entrichten ist, liegt darin nicht die Bedeutung, dass die**

Konzessionsabgabe eine „Gebühr für die Erteilung einer Konzession“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.

Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Glücksspielautomaten, Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals unterliegen nicht der Konzessionsabgabe, sondern § 57 Abs. 4 GSpG, der für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und solche mittels Video-Lotterie-Terminals aufgrund der Konzession gemäß § 14 GSpG einen Abgabensatz von 10% der um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen vorsieht. Zusammen mit den Zuschlagsabgaben des § 13a FAG 2008 ergibt sich eine Abgabenbelastung von 25%, dazu kommt noch der Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG. (BGBI. I 2010/73, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 17 Rz 3). Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Wetteinsätze folgenden Kalendermonats fällig. Mit BGBI. 1996/747 wurde die Fälligkeit für die Konzessionsabgabe nach dem GSpG und für die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG aF vereinheitlicht. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

Nach § 21 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. (Spielbankkonzession; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16). Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG. Nur der Konzessionär darf in der Spielbank Glücksspiele iSd § 1 GSpG und § 2 Abs. 1 GSpG betreiben und ist verpflichtet, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. Umgekehrt ist der konzessionslose Betrieb einer Spielbank nicht spielbankabgabepflichtig (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071 - ergangen zu Fremdenverkehrs- bzw Tourismusbeiträgen; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet - Bundesrecht, ÖStZ 17/2001, 421, und ÖStZ 18/2001, 444), sondern glücksspielabgabenpflichtig gemäß § 57 GSpG. Wofür die Spielbankabgabe zu entrichten ist, kann sich nur aus dem Durchgriff durch § 21 GSpG (Spielbankbetriebsrecht) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“) auf die Glücksspiele (Glücksverträge) gemäß §§ 1 und 2 GSpG ergeben. Daraus kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit der Spielbankabgabe grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird. **Die Spielbankabgabe ist zwar**

eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Spielbankabgabe für das Recht zum Betrieb einer Spielbank zu entrichten ist, liegt darin nicht die Bedeutung, dass die Spielbankabgabe eine „Gebühr für die Erteilung einer Konzession“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge. Auch die deutsche Spielbankabgabe, die zwar anders als die österreichische Spielbankabgabe konzipiert ist, wurde seit ihrer Einführung als eine Steuer iSd Steuerverfahrensrechts, und nicht als Verwaltungsabgabe – Abgabe nur für die Genehmigung zum Betrieb einer Spielbank – qualifiziert. Nach Auffassung des BFH erfüllt sie die für die Steuern gegebene Begriffsbestimmung (BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51; BFH 30.4.1953, V 84/51 zitiert von *Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330).

Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, der Steuersatz beträgt 30%. Die Ausspielungen in Spielbanken sind gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit, um eine Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu vermeiden. Steuerschuldner ist der Spielbankkonzessionär. Nach den parlamentarischen Materialien zu BGBI 1989/620 regelt § 29 GSpG die Verfahren bei der Erhebung der Spielbankabgabe; auf das Verfahren finden die Bestimmungen der Abgabenverfahrensgesetze Anwendung. (1067 BlgNR 17. GP). Die Entrichtung der Spielbankabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist am 15. des der Spieleannahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Diese Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. (§ 29 GSpG; vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Je nach Konzession, Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG oder Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG, hat der Konzessionär eine Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG oder eine Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1124). Beide Steuern knüpfen an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. Die Wortfolgen in § 17 Abs. 1 GSpG und § 21 iVm § 28 GSpG, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, bzw. der (Spielbank)Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten hat, besagen nicht, dass diese beiden Steuern für den Erhalt der Konzession gezahlt werden, sondern dass diese beiden Steuern spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe sind. Wird eine Konzession gemäß § 14 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 1 GSpG, wird eine Konzession gemäß § 21 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG. **Vom Steuergegenstand, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG,**

also rechtserhebliche Vorgänge, können Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie Glücksspieabgaben den Rechtsverkehrsteuern wie Rechtsgeschäftsgebühren, Stiftungseingangssteuer, Versicherungssteuer oder Grunderwerbsteuer zugerechnet werden. Analog zur Erbschafts- und Stiftungseingangssteuer kann man sagen, dass der Gesetzgeber auch in Bezug auf Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG aF und Glücksspielabgaben die größtmögliche Kontinuität im Auge hatte. (vgl. VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055).

Bemessungsgrundlage bei den anderen Verkehrsteuern ist z.B. der Preis bei Bestandverträgen gemäß § 33 TP 5 GebG, oder beim Hoffnungskauf gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG, der Wetteinsatz bei Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, das Entgelt bei Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG oder Zessionen gemäß § 33 TP 21 GebG, das Versicherungsentgelt als jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist gemäß § 3 VersStG und die Gegenleistung gemäß §§ 4 und 5 GrEStG, als Leistungen, die der Erwerber eines Grundstücks hingibt, um das Grundstück zu erhalten. Da der Stiftungseingangssteuer unentgeltliche Vorgänge zugeordnet liegen, ist Bemessungsgrundlage der Wert der unentgeltlichen „Netto“zuwendung. Die Steuersätze bei den Rechtsgeschäftsgebühren betragen je nach Rechtsgeschäft zwischen 0,8% und 2%, bei der Versicherungssteuer zwischen (0,2%) 1% und 11% und bei der Grunderwerbsteuer höchstens 3,5%. **Vergleicht man die Bemessungsgrundlagen von Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG zeigt dies folgendes:**

Grundsätzliche Bemessungsgrundlage ist/sind der **Einsatz pro Spiel/die Einsätze eines Kalenderjahres:**

Gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 GSpG sind bei der Konzessionsabgabe Bemessungsgrundlage die Einsätze der Glücksspiele während eines Kalenderjahrs für Lotto, Toto, und Zusatzspiel nach § 8 GSpG, der Tarif, die Steuersätze sind gestaffelt für die ersten 400 Millionen Euro 18,5%, darüber 27,5%, für Sofortlotterien 17,5%, für die Klassenlotterie 2%, für das Zahlenlotto 27,5%, für Nummernlotterien 17,5% und für Bingo und Keno 27,5%. Dazu kommt noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz 16%.

Die **Jahresbruttospieleinnahmen** (Legaldefinitionen § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972, Glücksspielautomaten), sind Bemessungsgrundlage:

- bei Ausspielungen über elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG bei Berechnung der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, in § 17 Abs. 2 GSpG werden die Jahresbruttospieleinnahmen als die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne bezeichnet, davon 40%, dafür Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG (Vermeidung der Doppelbesteuerung).

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttspieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet, werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttspieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttspieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

+ Spieleinsätzen der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind

+ Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

abzüglich Gewinne, die von der Spielbank (an die Spielteilnehmer) ausgezahlt wurden und Sonderjetons.

- Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Glücksverträge über Elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG betragen 40% der Jahresbruttspieleinnahmen. Um eine Doppelbesteuerung mit der Konzessionsabgabepflicht gemäß § 17 Abs. 3 GSpG zu vermeiden, wurden diese konzessionsabgabepflichtigen Ausspielungen von der Glücksspielabgabe befreit. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals wird ebenfalls von der Bemessungsgrundlage der um die gesetzliche Umsatzsteuer vermindernden Jahresbruttspieleinnahmen von einem Steuersatz von 30% berechnet. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttspieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Hinsichtlich Regelungen der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes unterscheiden sich Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nicht von den anderen Verkehrsteuern. Die Jahresbruttspieleinnahmen sind ein „glückspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat. („loses Synallagma“, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttspieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solido, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; *Klang in Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB IV/1², 3ff; *Schwimann*, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; *Larenz*, Methodenlehre, 430; o.V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einbeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1

Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen. (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/201).

Die Steuersätze sind 16% bzw. zwischen 30% und 40%. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² § 57, Rz 1 Rz 2 und Rz 5 kommentieren die Unterschiede so: „.... **Die Glücksspielabgabe ist eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, deren Höhe je nach Ausspielungsform unterschiedlich hoch bemessen ist**. In Zusammenschau mit anderen im GSpG normierten Abgaben (Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe) und den in § 13a Finanzausgleichgesetz vorgesehenen Zuschlagsabgaben der Länder im Hinblick auf Glücksspielautomaten nach § 5 GSpG und VLT gemäß § 12a GSpG ergeben sich somit auch unterschiedlich hohe Gesamtabgabensätze in Bezug auf die verschiedenen Ausspielungsformen.“

Wenn § 57 Abs. 3 GSpG bestimmt, dass Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals mit 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind, und demgegenüber der Konzessionär gemäß § 14 GSpG zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen hat, liegt darin keine Ungleichbehandlung, da die Glücksspielabgabepflicht für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit der steuerlichen Belastung des Spielbankkonzessionärs in Höhe von 30% gleichgestellt wurde. (657 BlgNR 24. GP; oA., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357). Abgesehen davon ist es nach den Beschlüssen VfGH 19.2.2015, E 49/2015 und VfGH 11.6.2015, E 564/2015 nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt.

Die Steuersätze der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG und der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) sind ebenfalls gar nicht so unterschiedlich, wie sie sich im ersten Moment darstellen. Bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) ergibt sich ein durchschnittlicher Steuersatz von 19,16% von der Summe der Einsätze eines Kalenderjahres: In § 17 Abs. 3 Z 1 GSpG ist für Lotto, Toto und Zusatzspiel ein Staffeltarif vorgesehen, für die ersten 400,000.000 Einsätze 18,5% für alle weiteren Beträge 27,5%. $(400,000.000 \times 18,5\%) = 74,000.000$; $400,000.000 \times 27,5\% = 110.000.000$ - $> 800,000.000 : 100\% = 184,000.000 : x$; $x = 23\%$, d.i. der ungefähre Durchschnittssteuersatz für den Staffeltarif). Der Durchschnittssteuersatz für die Spiele in Z 1 bis Z 6 wäre somit 19,16%, dazu kommen noch die Glücksspielabgaben von 16% = 35,16%, aber dafür zahlt der Konzessionär gemäß § 14 GSpG für die Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 4 GSpG nur 25% + Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG und nicht 30%.

Die Konzessionäre sind gemäß § 31a GSpG auch von den Landes- und Gemeindeabgaben befreit, die als Ursache eine konzessionierte Ausspielung haben (als persönliche Befreiung formuliert). Weder die Konzessions- noch die Spielbankabgabe kennt Befreiungen, was deren Einordnung als Rechtsverkehrsteuern nicht hindert, z.B. gibt es bei der Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG oder der Gebühr für Ehepakte gemäß § 33 TP 11 GebG auch keine Befreiungsbestimmungen. Einen Verstärkungseffekt im Hinblick auf den Rechtsverkehrsteuercharakter der Konzessions-Spielbank- und Glücksspielabgaben setzt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d aa) und bb) UStG. Danach sind die mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundenen Umsätze und Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, sowie Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, soweit hierfür vom Konzessionär (§14 GSpG) Vergütungen gewährt werden, steuerfrei. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien knüpft diese Steuerbefreiung an den Tatbestand der Ausspielung an und nicht an die Glücksspielabgabepflicht (§§ 57 bis 59 GSpG) oder an die Anwendbarkeit des Glücksspielmonopols des Bundes (§ 4 GSpG). (UStR Rz 855). Nicht steuerfrei sind die Umsätze aus Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit oder ohne Bewilligung bzw. Konzession, legal oder illegal. (UStR Rz 856).

Steuertheoretisch sind die **Befreiungsvorschriften** in ihrer Struktur den steuerrechtlichen Tatbeständen völlig gleich, sie scheiden die erfassten Sachverhalte vom Geltungsbereich des Gesetzes wieder aus (*Stoll*, Steuerschuldverhältnis, 86-87). Das heißt, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“ Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG haben in etwa dieselbe Funktionsweise wie § 15 Abs. 3 GebG, der eine Verkehrsteuernkumulierung, dh eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden soll. Die Befreiungsvorschriften geben daher die Sicht frei, dass grundsätzlich keine Unterschiede in der Abgabenbelastung zwischen den „allgemeinen Glücksspielabgaben“ gemäß §§ 57 bis 59 GSpG einerseits und den „besonderen Glücksspielabgaben“, nämlich der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG andererseits besteht. Die Differenz der Steuersätze für Glücksspiele von 16% vom Einsatz und der Steuersätze für elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG (Onlineglücksspiel) von 40% der Jahresbruttspieleinnahmen bzw. für Glücksspiele über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals von 30% von den Jahresbruttspieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer ergibt sich daraus, dass Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG und gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der - unsaldierte - Einsatz des Spielteilnehmers ist, d.h. die Gegenleistung des Spielteilnehmers ist, die er für die Hoffnung auf eine Gewinnchance hingibt, während die Jahresbruttspieleinnahmen die Einsätze der Spielteilnehmer

abzüglich die ausgeschütteten Gewinne, als der Differenzbetrag Einsätze abzüglich Gewinne, darstellen, d.h. was übrig bleibt, wird mit dem Steuersatz von 30% bzw. 40% versteuert.

Die Konzessions- und Spielbankabgabe enthalten keine Bewertungsvorschriften wie z.B. auch das Versicherungs- und Feuerschutzsteuergesetz; anders als § 26 GebG oder § 6 GrEStG.

Bei den Rechtsgeschäftsgebühren ist die **Selbstberechnung iSd § 201 BAO** grundsätzlich gestattet (§ 3 Abs. 4 und 4aGebG), in den Fällen der Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 Abs. 5 GebG), der Wettgebühr (§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG) und der Wechselgebühr (§ 33 TP 22 Abs. 6 GebG) angeordnet, bei der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer (§ 8 VersStG, § 6 FeuerschutzStG) ist die Selbstberechnung angeordnet iSd §§ 201 bzw. 202 BAO, ebenso bei der Stiftungseingangssteuer (§ 3 StiftEG), bei der Grunderwerbsteuer gestattet (§ 11, § 13 GrEStG). Sowohl der Konzessionär gemäß § 14 GSpG, als auch der Konzessionär gemäß § 21 GSpG hat die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe selbst zu berechnen und termingerecht an das Finanzamt abzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007 bestätigt, dass es sich bei der Spielbankabgabe um eine nach § 28 GSpG zu berechnende Selbstberechnungsabgabe handelt, deren Selbstberechnung inhaltlich in § 28 Abs. 2 GSpG, deren Erklärung in § 29 Abs. 2 GSpG und deren Fälligkeit wiederum in § 29 Abs. 1 GSpG klar geregelt ist. Die Konzessionärin hat daher die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG termingerecht selbst zu berechnen und zu erklären. Damit handelt es sich bei der Konzessions- bzw. Spielbankabgabe wie bei den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG um „angeordnete“ Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO. Bezuglich der Entrichtung besteht zwischen Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nur der Unterschied, dass bei der Konzessions- und Spielbankabgabe die Abrechnung als Abgabenerklärung und bei den Glücksspielabgaben die Abrechnung als Anzeige gilt. Das hat zur Folge, dass bei der Anzeige keine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich ist. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112). **Insbesondere bestehen Ähnlichkeiten zwischen der Entrichtung der Konzessions- und Spielbankabgabe und der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer.** Der Vergleich eignet sich auch deshalb, weil bürgerlichrechtlich Versicherungsverträge zu den Glücksverträgen zählen, auch wenn sie sich durch den spezifischen Leistungsgegenstand der Risikotragung abheben. (UFS 11.7.2013, RV/536-W/09, RV/538-W/09; § 1288 ABGB; *Binder* in *Schwimann*, ABGB³ V, § 1269, Rz 2; *Stefula* in *Klang*, ABGB³, § 1269 Rz 2). Auch der Verwaltungsgerichtshof wählte diesen Vergleich, laut VwGH 17.09.2001, 2001/17/0071 knüpft die Spielbankabgabe aus verwaltungstechnischen Gründen an die Jahresbruttospieleinnahmen an, wie bei Versicherungsunternehmen an die nach dem Versicherungsaufsichtsgesetz zu erstellende Gewinn- und Verlustrechnung angeknüpft wurde. Die von Judikatur und Literatur unbestrittenmaßen als Verkehrsteuer eingestufte Versicherungssteuer wird von

der Versicherungsunternehmung ebenfalls monatlich abgerechnet und an das Finanzamt abgeführt, und über das vergangene Jahr ist eine Jahressteuererklärung abzugeben. (BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Im Fall der Rückabwicklung von Verträgen oder nachträglichen Herabsetzung des Entgeltes sehen weder die Konzessions- und Spielbankabgabe noch die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis 59 GSpG, aber auch die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 17 Abs. 5 GebG keine Erstattungsvorschriften analog zu § 17 GrEStG oder dem § 9 VersStG bzw. § 7 FeuerschutzStG vor. Die Anwendung der „allgemeinen Korrekturvorschriften“ des § 293 BAO, § 293b BAO (nur bei der Konzessions- und Spielbankabgabe, nicht bei den Glücksspielabgaben) § 295a BAO bzw. § 303 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ist bei Vorliegen der Voraussetzungen möglich.

Zusammenfassend kann man sagen: Die Konzessions- und Spielbankabgabe weisen zwar einen Bezug zum Monopol auf, doch sind sie keine Monopoleinnahmen, bei welchen die Erträge direkt z.B. über Verkaufspreise teils direkt dem Bund zufließen, teils im Wege spezieller Verbauchssteuern abgeschöpft werden (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 3). Sowohl bei der Konzessionsabgabe, als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der Konzessionerteilung stehen, auch nicht um die Überlassung einer Konzession gegen Entgelt, sondern um öffentliche Abgaben iSd Finanzverfassung, bei denen im Einzelfall ein Bezug zu einer bestimmten Verwaltungsaufwendung nicht herzustellen ist und demnach auch das Äquivalenzprinzip auszuschließen ist. (VwGH 3.10.1956, 1840/54; VwGH 27.2.1997, 97/16/0003; VwGH 21.01.1998, 97/16/0446 – zu den Rechtsgeschäftsgebühren; zum Begriff öffentliche Abgaben vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 111 zu § 14 TP 6 GebG unter Verweis auf VwGH 30.1.1970, Slg 4019/F, VwGH 21.2.1979, 1752/77; OGH 10.7.1996, 3 Ob 2/96, EvBI 1997/9). Es handelt sich bei beiden Abgaben um gemeinschaftliche Bundesabgaben gemäß § 8 Abs. 1 FAG. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 3 und Tz 1124). Auch die feste Gebühr für Konzessionerteilungen gemäß § 59a GSpG (als *lex specialis* zu § 14 TP 2 GebG) ist eine Steuer für den Schriftverkehr zwischen Privaten und Behörden gemäß § 1 GebG, da die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 und somit auch die festen Gebühren nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte öffentliche Abgaben sind. (z.B. VfGH 15.12.1960, B 487/59; VfGH 1.3.1987, V 77/86, Vigh 30.4.2003, 2000/16/0086; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 1 Rz 9).

Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Grundlage ist § 33 TP 17 GebG, der den Abschluss von Glücksverträgen iSd § 1267 ABGB mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Zu den Glücksverträgen gehören auch Glücksverträge ieS, die soweit sie nicht im Glücksspielgesetz geregelt sind, nach wie vor nach jener Tarifpost besteuert werden (z.B. Wettverträge). Damit sind die Glücksspielabgaben einerseits eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits *lex generalis* im

Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich den Abschluss bestimmter Glücksverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG (und § 22 GSpG) zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrsteuern sind.

Die Gleichartigkeit der „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben hat – wie gezeigt werden wird – in Bezug auf die Überlegungen zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit Konsequenzen.

7.4.3. Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben ohne § 3 GSpG

Das Glücksspielmonopol ist nur ein Bereich, der im Glücksspielgesetz - das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt – geregelt ist. Würde man gedanklich das Glücksspielmonopol = § 3 GSpG und das damit verbundene Bewilligungssystem „wegfallen lassen“, würden die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG usw. alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „*mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“

Die **Stempelgebühren** gemäß § 59a GSpG hätten ohne Konzessionssystem keine Bewandtnis, da kein Antrag auf Erteilung einer Konzession gestellt werden müsste und auch keine „amtliche Ausfertigung“ mehr ausgestellt werden müsste. Von § 1 Abs. 4 GSpG bliebe der erste Satz bestehen, nämlich, dass der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten hat, deren Aufgabe die Unterstützung des Spielerschutzes ist. Da zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle ein Finanzierungsbeitrag nach § 28 GSpG, sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG, der wiederum auf § 5 GSpG und § 14 GSpG verweist, erhoben wird, würde dem Finanzierungsbeitrag der Boden entzogen.

Würde die **Konzessionsabgabe** gemäß § 17 GSpG wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Lotterienkonzessionär für „Ausspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, für das Onlineglücksspiel mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe bestehen, da diese für mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundene Umsätze, außer Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals, gilt. Auf der anderen Seite stellt gemäß § 20 GSpG der Bund für Zwecke der besonderen Sportförderung nach den §§ 8 bis 10 des Bundes-Sportförderungsgesetzes, BGBl. 1970/2 idjgF jährlich einen Betrag von 80 Millionen

Euro aus den Abgabenmitteln des Konzessionärs = Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, zur Verfügung. Da § 20 GSpG im Abschnitt „Übertragung bestimmter Lotterien“ geregelt ist und an sie anknüpft, fiele diese Forderung weg. Ebenso fiele § 16 GSpG – Spielbedingungen und Vertrieb weg, der Betreiber von Lotterien wäre nicht mehr verpflichtet, vom Bundesminister für Finanzen zu bewilligende Spielbedingungen aufzustellen. Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Lotterienkonzessionär betrieben wird, würden ebenfalls wegfallen.

Würde die **Spielbankabgabe** gemäß § 28 GSpG wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Spielbankkonzessionär für „Ausspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabepflichtig, er könnte auch Onlineglücksspiel betreiben und wäre dafür mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabepflichtig und für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabepflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe bestehen, da diese für mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundene Umsätze, außer Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals, gilt. Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Spielbankkonzessionär betrieben wird, würden wegfallen. Im Übrigen wird bemerkt (obiter dicta), dass vom Wegfall auch § 25 GSpG („Spielerschutz“) und § 25a GSpG („Vorbeugung gegen Geldwäsche“) betroffen wären. Bei Spielbanken und dem Betrieb von Glücksspielautomaten würden mangels Konzessions- bzw. Bewilligungserfordernis auch die Spielerschutzbestimmungen inklusive § 25 Abs. 3 GSpG, da sie in die Vorschriften über den konzessionierten Betrieb eingebettet sind, möglicherweise inhaltsleer.

Auch § 13a FAG könnte betroffen sein und damit die Konzessionäre und Glücksspielautomatenbewilligungsnehmer „automatisch“, in im Wesentlichen gleichem Umfang wie nach der bisherigen Spezialbesteuerung, glücksspielabgabepflichtig, bzw. wettgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 GebG werden.

Die **Befreiungsbestimmung des § 31a GSpG** hängt mit den glücksspielmonopolbezogenen Steuern zusammen. Würden letztere wegfallen, wäre auch § 31a GSpG der Boden entzogen. Das heißt die Konzessionäre hätten Glücksspielabgaben zu zahlen und Landes – und Gemeindeabgaben könnten zusätzlich anfallen.

Umgekehrt würde sich an der **Besteuerung mit Glücksspielabgaben** gemäß § 57 bis 59 GSpG nichts ändern. Die Bf. bliebe mit den von ihr angebotenen Kartenpokerspielen mit 16% vom Einsatz/Gewinn bei Turnieren glücksspielabgabepflichtig. Ebenso würden die Anbieter von Onlineglücksspiel ohne Konzession wie bisher mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabepflichtig bleiben, die Anbieter von Ausspielungen über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession oder Bewilligung blieben ebenfalls wie bisher glücksspielabgabepflichtig mit 30% von den die um die gesetzliche Umsatzsteuer vermindernden Jahresbruttospieleinnahmen

glücksspielabgabenpflichtig. Die Befreiungen der Konzessionäre von den Glücksspielabgaben würden inhaltsleer, da sich die bisherige Konzessions- bzw- Spielbankabgabenpflicht in die Glücksspielabgabenpflicht umgewandelt hätte. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe, da sie auch für Anbieter ohne Konzession konzipiert ist, bestehen.

Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol vorwiegend auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (Glücksverträge) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, **kann nicht behauptet werden, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung. Im Übrigen bemerkt auch VwGH 16.3.2016, 2015/16/0022 Rn 122, dass gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen würden.**

Insgesamt kann gesagt werden, dass glücksspielabgabenrechtlich einerseits der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist und andererseits die Glücksspielabgabe mit der Wortfolge „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“, weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der spieervertragabschließenden Personen anknüpft, also keine Glückspielinländer- oder ausländereigenschaft kennt und In- und Ausländer gleich behandelt. (vgl. VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217). Zusammenfassend dient das Glücksspielmonopol daher in der Ausgestaltung der Novellen 2010 nicht der Maximierung der Staatseinnahmen und ist daher kein Finanzmonopol:

- die Konzessions- und Spielbankabgabe sind als Steuern im konzessionierten Bereich (bereits seit Jahrzehnten) ausdifferenziert, sie sind keine Gegenleistung für eine besondere Inanspruchnahme der Verwaltung (Konzessionerteilung) und auch nicht eine Art Pachtengelt für die Verpachtung der Rechte aus dem Monopol. Die Zweckwidmung von Teilen der Konzessionsabgabe für die Sportförderung stört ihren Charakter als Verkehrsteuer nicht, da auch z.B. Motiv des Gesetzgebers für die Feuerschutzsteuer die Förderung von Feuerschutzeinrichtungen (Feuerwehren) war. (z.B. 503 BlgNR 5.GP, Seite 8).
- die Novellen 2010 gingen von den fiskalistischen Zielsetzungen ab, die Spielbankabgabe wurde von tlw. 80% auf 30% herabgesetzt. Mit dem Transfer der Rechtsgeschäftsgebühren in die Glücksspielabgaben wurde der Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz herabgesetzt. Um Konzessionäre nicht einer Doppelbelastung mit Steuern auszusetzen, wurden Bestimmungen eingestellt, dass dann, wenn Konzessions- oder Spielbankabgabe anfallen, keine Glücksspielabgabenpflicht besteht, sie wurden auch von Vergnügensteuern befreit.

- Umgekehrt führt das Glücksspielmonopol nicht dazu, dass Konzessionäre und Bewilligungsinhaber gegenüber Nichtkonzessionären steuerlich begünstigt sind: Das zeigt sich insbesondere, wenn man das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, dann würden statt Konzessions- und Spielbankabgabe Glücksspielabgaben in ungefähr gleicher Höhe anfallen. Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol nicht gegeben ist.

Das österreichische Glücksspielmonopol ist daher aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern unionsrechtskonform.

Ergänzend zeigt sich das auch daraus, würde man das Glücksspielgesetz gedanklich insgesamt „wegfallen“ lassen, hätte das die steuerliche Folge, dass damit auch sämtliche im Glücksspielgesetz geregelte Steuern für den Abschluss entgeltlicher Glücksverträge nicht mehr anfallen würden. Damit entstünde eine rechtsverkehrsteuerliche Ungleichbesteuerung von Glücksverträgen ieS, weil Wetten iSd § 1270 ABGB nach wie vor gemäß § 33 TP 17 GebG gebührenpflichtig mit 2% vom Einsatz blieben.

Entgegen der Ansicht der Bf. verstößt die Glücksspielabgabe nicht gegen weitere Grundrechte, weil sie Konzessionären und Bewilligungsinhabern nicht auferlegt wird, da diese sozusagen Glücksspielabgaben in Form der Konzessions- oder Spielbankabgabe zu tragen haben. **Das Glücksspielmonopol ist im Hinblick auf die Grundfreiheit der Erwerbstätigkeit verfassungskonform.** Der VfGH 6.12.2012, B 1337/11, VfGH 6.12.2012, B 1339/11 hat zu § 14 GSpG festgestellt, dass die Beschränkung der Anzahl der Konzessionen für Lotterien geeignet ist, die im öffentlichen Interesse gelegenen Ziele (Verhinderung von Straftaten, Verhinderung einer übermäßigen Anregung zur Teilnahme durch unreglementierte Konkurrenz etc) zu erreichen, da die Konzessionsaufsicht bei einer beschränkten Anzahl wirksamer ist. Die Beschränkung verstößt weder gegen das Recht auf Erwerbsfreiheit gemäß Art. 6 StGG noch ist sie sonst unsachlich. Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.12.1991, 88/17/0010 setzt die Bundesverfassung den Begriff des Monopols als Ausnahme vom Grundrecht der Erwerbsfreiheit voraus. Das Glücksspielmonopol widerspricht nicht der in Art. 6 StGG garantierten Erwerbsfreiheit. (VfGH 6.12.2012, B 1337/11, B 1339/11; VwGH 21.12.1998, 97/17/0175; o.A. Glücksspielgesetz⁸, 60ff) .

8. Keine Ausweitung des verfassungsrechtlichen Kompetenztatbestandes „Glückspielmonopol“ durch die Nennung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG

Die Bf. führt in ihrer Berufung/Beschwerde an, dass das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel verfassungswidrig sei. Die Bf. bringt vor, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei und damit aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht in das Glücksspielmonopol einbezogen werden dürfe, weil aufgrund der Versteinerungstheorie im Jahr 1925 vom Monopol nur Glücksspiele und keine Geschicklichkeitsspiele erfasst waren.

Die Regelung des Glücksspielwesens stützt sich historisch auf den Kompetenztatbestand Monopolwesen iSd Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG, der tatsächliche Umfang des

Glücksspielmonopols wird im Detail durch den einfachen Bundesgesetzgeber derzeit über die §§ 1 und 3 GSpG konkretisiert. (Siehe auch *Markus Eder/Dietmar Hoscher*, Rahmenbedingungen des Glücksspiels in Österreich in *Strejcek/Hoscher/Eder*, Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2001, 14). Fraglich war, ob der Begriff Monopolwesen in Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG nur die im Versteinerungszeitpunkt (1925) bestehenden Monopole umfasst, oder der Bund neue Monopole begründen kann. Die „Versteinerungstheorie“ ist eine Verbalinterpretation mit systematischen Aspekten, bei welcher es als entscheidend für die Bedeutung eines Begriffes angesehen wird, in welchem Sinn dieser Begriff in der Rechtsordnung zur Zeit des Inkrafttretens der Verfassungsvorschrift verwendet wurde. (*Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, *Bundesverfassungsrecht*¹¹, Rz 133). Die Versteinerungstheorie wird durch den „Grundsatz der intrasystematischen Fortentwicklung“ austariert, das heißt, neue Regelungen sind insofern zulässig, sofern sie sich systematisch der jeweiligen Materie zuordnen lassen. (*Öhlinger* , *Verfassungsrecht*⁸, 2009, Rz 275, Rz 277; *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger* , *Bundesverfassungsrecht*¹¹, Rz 296). Ebenso kann der einfache Bundesgesetzgeber auch das Glücksspielmonopol erweitern. Die Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 idF BGBl. 1933/6, aufgehoben mit BGBl. 1961/87, zählte Poker als verbotenes Glücksspiel auf. (*Bresich/Klingenbrunner*, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBI 2008, 59, 61). Das bedeutet, dass im Jahr 1925 Poker als Glücksspiel verboten war. (*Michael Kreuzmair* , Aktuelle Rechtsprobleme im Bereich Poker. Rahmenbedingungen –Zulässigkeitsvoraussetzungen -Unionsrechtliche Aspekte, 2010, unveröffentlichte Dissertation, 19-20 ; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989², 25). Die unterverfassungsrechtliche, untergesetzliche Ebene (*Wiederin*, Anmerkungen zur Versteinerungstheorie, in *Haller/ Kopetzky/ Novak/ Paulson/ Raschauer/ Ress/ Wiederin*, Staat und Recht. Festschrift für Günther Winkler, 1242), die Glücksspielverordnung 1923, bezeichnete Poker definitiv als „Glücksspiel“. Jedenfalls kann diese Verordnung als Indiz herangezogen werden. (*Stefula* in *Fenyves/ Kerschner/Vonklich*, *Klang*³ § 1270-1272 Rz 51). Siehe dazu ausführlich UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.) und BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011.

Hinsichtlich der Subsumierbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes unter den Kompetenztatbestand „Monopolwesen“ gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG lässt die höchstgerichtliche Rechtsprechung bislang keinen Zweifel an der Verfassungskonformität des Glücksspielmonopols unter dem Gesichtspunkt der Kompetenzverteilung erkennen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 143 dort zitiert: 7567/1975; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0296). Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 141 ist die Ausweitung bestehender Monopole jedenfalls durch Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG verfassungsrechtlich gedeckt, eine Monopolisierung völlig andersartiger Sektoren sei als verfassungsrechtlich unzulässig zu werten.

Die Gewerberechtskompetenz des Bundes ist zwar grundsätzlich nicht auf strafgesetzlich erlaubte Spiele beschränkt. Doch sind die Bestimmungen der Gewerbeordnung nicht auf die vom Bund monopolisierten Angelegenheiten anzuwenden, unabhängig davon, aus welchem Kompetenzbereich diese stammen. Da der Bund im Wesentlichen die strafgesetzlich verbotenen Glücksspiele auf Basis des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG monopolisiert hat, werden diese Glücksspiele somit im Ergebnis nicht von der Gewerbeordnung erfasst. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 119).

Mit ihren Einwendungen, dass aufgrund der Versteinerungstheorie im Jahr 1925 vom Monopol nur Glücks- und keine Geschicklichkeitsspiele erfasst waren, kann die Bf. nichts für sich gewinnen, da nach der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 Poker als verbotenes Glücksspiel aufgelistet war. Die Glücksspielverordnung 1923 bezeichnete Poker definitiv als „Glücksspiel“.

9. Kein Konnex des § 60 Abs. 24 GSpG zu den Glücksspielabgaben

§ 60 Abs. 24 GSpG in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 2010/54 lautete:

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

RV 658 BlgNR 24. GP (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu § 60 Abs. 24 GSpG):

„Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten. Diese Rechtsfrage soll nun für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit zunächst weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen.“

Die parlamentarischen Materialien zu BGBl. I 2010/54 RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweisen auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2 GSpG, welche bereits in diesem Erkenntnis unter Punkt 7.3. wiedergegeben wurden.

Nach dem in RV 658 BlgNR 24. GP zitierten Erkenntnis VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033 hielt der Verwaltungsgerichtshof die für die Strafbarkeit als Beitragsträger erforderliche

Kausalität des Verhaltens des Beitragstatters für das Verhalten des Haupttatters durch die Vermietung der Räumlichkeiten mit der gleichzeitigen Zurverfügungstellung der Spieltische und Jetons gegeben.

§ 60 Abs. 24 Glücksspielgesetz in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 2010/73 lautete:

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

RV 657 BlgNR 24. GP zu § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG:

„In Zukunft soll es möglich sein, eine weitere Spielbankkonzession zum Betrieb eines Pokersalons zu vergeben. Es gelten die Bestimmungen zu Spielbanken. Das bedeutet, dass sämtliche aufsichtsrechtlichen Maßnahmen, Geldwäschebestimmungen und Spielerschutzbestimmungen auf den Pokersalonkonzessionär in gleicher Weise anzuwenden sind. Als Unterschied zu einer Spielbank ist lediglich das reduzierte Eigenkapital anzuführen, da auch das Spielangebot auf Poker-Lebendspiel eingeschränkt wurde.

Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten.

In der Zeit bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession gemäß § 22 soll diese Rechtsfrage für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung daher nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit in dieser Zeit weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen. Mit Erteilung der Pokersalonkonzession im Sinne des § 22 ist die unternehmerische Durchführung von Poker im Lebendspiel außerhalb von Spielbankenkonzessionen und außerhalb des Wirtshauspokers im Sinne des § 4 Abs. 6 jedenfalls verboten .“

Der Verfassungsgerichtshof hob mit **Erkenntnis VfGH 30.6.2012, G 51/11-8**, die Wortfolge „zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis“ in § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. (BGBl. I 2012/69). In der Begründung Punkt 3.2. stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut der

Übergangsbestimmung in vertretbarer Weise abgeleitet werden konnte, dass der Betrieb von Pokersalons nach bisheriger Rechtslage, wenn schon nicht ausdrücklich für zulässig erklärt, so doch wenigstens hingenommen wurde.

Mit Erkenntnis **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua hob der Verfassungsgerichtshof § 60 Abs. 24 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit auf und interpretierte diese Vorschrift in der Begründung: „*Die Konzessionsbindung (nach § 60 Abs.24 GSpG am 31.12.2012) für Glücksspielveranstalter wie die antragstellenden Gesellschaften zeitigt deswegen besonders nachteilige Folgen, weil die bisher auf Grund der Gewerbeordnung ausgeübten Tätigkeiten nunmehr im Regime des Glücksspielgesetzes nicht mehr zulässig und daher einzustellen sind.*“ (BGBI. I 2013/167).

Es ging darum, dass „gewerberechtlich bewilligte“ Pokersalons einen gewissen Zeitraum – bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession - weitergeführt werden konnten. Die RV 658 BlgNR 24. GP verweist auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. Die Bf. kann nichts für sich gewinnen, wenn sie meint, mangels Vorliegen einer „Ausspielung“ könne sie als Betroffene des § 60 Abs. 24 GSpG den Glücksspielabgabentatbestand des § 57 GSpG nicht auslösen. Wie das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht richtig feststellte, bezog sich der Verweis auf § 2 GSpG nur darauf, dass unter den genannten Voraussetzungen keine „verbotene“ Ausspielung vorliegt. Eine Ausspielung liegt sehr wohl vor.

Steuerlich hat das - wenn überhaupt - zur Folge, dass § 23 Abs. 2 BAO nicht bemüht werden müsste.

Zum hier maßgeblichen Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 ist die Vorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG zwar aufrecht, hat aber zu den Glücksspielabgaben – wie das Finanzamt richtig feststellt - keinerlei Bezug.

10. Mitteilung zum Insolvenzverfahren

Mit Beschluss vom 8.2.2016, ****GERICHT+AKTENZEICHEN**** wurde über die Bf. das Insolvenzverfahren eröffnet und für sie ein Masseverwalter bestellt. Gegen diesen Beschluss ist ein Rekusverfahren anhängig (Schreiben vom 23.5.2016 des Masseverwalters der Bf.).

Der Umstand, dass der Abgabenschuldner durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig wird (§ 2 Abs. 2 IO) und seine Handlungsfähigkeit verliert (§ 3 Abs. 3 IO) führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit. Da aber dem Insolvenzschuldner durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in den die Insolvenzmasse betreffenden Angelegenheiten die Verfügungsfähigkeit entzogen wird, tritt nach Insolvenzeröffnung der Insolvenz- bzw Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, soweit es sich um Angelegenheiten der Insolvenzmasse handelt.

Der Insolvenz- Masseverwalter ist gem § 80 IO gesetzlicher Vertreter des Schuldners hinsichtlich des Insolvenzvermögens (Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BA –HB 233). Der Insolvenzschuldner verliert seine Prozessfähigkeit und der Masseverwalter wird Partei in

solchen Verfahren (VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002). Während des Abgabenverfahrens repräsentiert der Masseverwalter den Insolvenzschuldner, deswegen sind Erledigungen an den Masseverwalter und nicht an den Insolvenzschuldner zu richten. Die Zustellung einer Erledigung an den Insolvenzschuldner nach Insolvenzeröffnung entfaltet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rechtswirksamkeit. (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373; VwGH 9.11.2011, 2009/16/0260; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0197; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080). Wurde die Erledigung an den Insolvenzschuldner gerichtet, wird sie auch durch eine bloße Zustellung an den Masseverwalter nicht wirksam. (VwGH 26.4.2002, 2001/02/0172; VwGH 2.3.2006, 2005/15/0087; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 3.12.2012, RV/0848-W/07).

11. Aussetzung gemäß § 271 BAO

Der Masseverwalter der Bf. hat mit Schreiben vom 23.5.2016 angeregt, den vorliegenden Fall gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 auszusetzen und auch angegeben, dass überwiegende Interessen der Bf. einer Aussetzung der Entscheidung im gegenständlichen Verfahren nicht entgegenstünden.

Auch in einem Normprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof ist eine Aussetzung gemäß § 271 BAO möglich, die Judikatur und Literatur hält die Verfügung der Aussetzung keineswegs grundsätzlich rechtswidrig. (*Stoll*, BAO-Kommentar 2752 unter Verweis auf VwGH 3.9.1987, 87/15/661). Die Anregung der Bf. wird im vorliegenden Fall nicht aufgegriffen, weil irrtümlich eine als Entscheidung intentierte Erledigung an sie als nunmehrige Insolvenzschuldnerin am 13.5.2016 RV/7101232/2012, aufgrund welcher der Masseverwalter der Bf. am 23.5.2016 diese Anregung gemäß § 271 BAO stellte, hinausging und auch dem Finanzamt bereits bekannt ist.

Bemerkt wird, dass einer Maßnahme gemäß § 271 BAO prozessökonomische Erwägungen zugrundeliegen. Es sollen Widersprüche mit anderen Entscheidungen und nachträgliche Aufhebungen vermieden werden, Diskrepanzen beseitigt werden und an eine bestimmte Entscheidung angeglichen werden. (*Stoll*, BAO-Kommentar 2746).

Das ist von Fall zu Fall abzuwiegen. Die Bf. ist im gegenständlichen Fall durch das Nichtaufgreifen ihrer Anregung nicht benachteiligt; es ist für sie sowohl der Rechtszug an den Verfassungsgerichtshof als auch an den Verwaltungsgerichtshof über ordentliche Revision offen und kann damit auch ihr vorliegender Fall an eine bestimmte Entscheidung angeglichen werden.

12. Zusammenfassung

Die Bf. bot im Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 interessierten Personen die Möglichkeit Kartenpokerspiele als *Cashgame* oder in Turnierform zu spielen. In ihrer Berufung/Beschwerde wendet sie sich gegen die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, mit dem Argument die Nennung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG sei verfassungs-

und unionsrechtswidrig, da es tatsächlich ein Geschicklichkeitsspiel sei. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG. Die Bf. sei keine Unternehmerin iSd § 2, weswegen die von § 57 GSpG geforderte Ausspielung nicht vorliegen könne. Nach ihrer Meinung schlage auch der Verweis auf § 2 GSpG in § 60 Abs. 24 GSpG auf § 57 Abs. 1 GSpG durch und verhindere das Auslösen der Steuerpflicht.

Poker wurde vom VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 als Glücksspiel eingestuft, und mit der expliziten Nennung von „Poker und seinen Varianten“ durch die Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 2010/54 in § 1 Abs. 2 GSpG hat der Glücksspielgesetzgeber dem Rechnung getragen und klargestellt, dass Poker ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 stellte fest, dass die Hereinnahme von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG „...*für sich genommen nicht verfassungswidrig ist...*“ Da Poker definitiv in diesem Zeitraum in § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiel genannt ist, erübrigen sich weitere Überlegungen und die Einholung von Sachverständigengutachtungen, ob Poker nicht doch ein Geschicklichkeitsspiel sein könnte.

Da die Bf. bereits vor dem 1.1.2011 interessierten Personen die Möglichkeit, Kartenpokerspiele zu spielen, anbot und damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG verwirklichte, beziehen sich viele ihrer Berufungs/Beschwerdeeinwendungen zur Glücksspielabgabenpflicht auf ihre früheren Rechtsgeschäftsgebührenverfahren, auf die aber für die Glücksspielabgabe wegen deren Rechtsverkehrsteuereigenschaft, verwiesen werden musste:

- i) **Da § 1 Abs. 2 GSpG klargestellt hat, dass „Poker und seine Varianten“ Glücksspiele sind, sieht es das Bundesfinanzgericht nicht als „evidente mangelhafte Sachverhaltsermittlung“, sondern als *contra legem* an, ein weiteres Sachverständigengutachten zur Zufallsabhängigkeit des Kartenpokerspiels in Auftrag zu geben.** (bereits in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 zu § 33 TP 17 GebG der Bf., die sich auf den Zeitraum 19.7. bis 31.12.2010 bezog).
- ii) Durch die Glückspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerlichen Grundsätze übertragen werden können. Bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Rechtsverkehrsteuer (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).

Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel, in Form der glücksspielgesetzlichen Ausspielung = unternehmerisches Glücksspielangebot:

Die 1. Voraussetzung einer glücksspielgesetzlichen Ausspielung ist vorweg gegeben, da die von der Bf. durchgeführten Kartenpokerspiele schon aufgrund des § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiele, deren Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, klassifiziert werden und die entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge tatsächlich abgeschlossen wurden.

Die 2. Voraussetzung ist das Vorliegen des unternehmerischen Bereiches iSd § 2 GSpG, in welchem die Glücksspiele durchgeführt werden. Die Bf. erfüllt die glücksspielgesetzige Unternehmervoraussetzung iSd § 2 GSpG, da sie die konkrete Spielmöglichkeit in ihren Räumlichkeiten anbot.

Damit sind beide Voraussetzungen für das Vorliegen einer „Ausspielung“ gegebenen, womit das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Anbs.

1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz durch die Bf. gesetzt wurde. Die Bf. ist weder Lotterienkonzessionärin gemäß § 14 GSpG (iVm § 17 Abs. 6 GSpG) noch eine Bewilligungsinhaberin nach § 5 GSpG, weswegen sie nicht gemäß § 59 Abs. 2 GSpG erster Spiegelstrich als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen werden kann. Da die Bf. glücksspielrechtliche Unternehmerin ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalterin, die die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich.

iii) Da mit den (allen) Glücksspielabgaben der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird, sind Steuerschuldner die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben- Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzen, dh. die Vertragsteile und der Veranstalter. **Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist insoferne mittelbar beteiligt, als sie den Spielern die Infrastruktur anbietet.** Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen.

iv) Da die Anbieterin des Kartenpokerspiels eine im Inland ansässige Unternehmung ist und die Spielteilnehmer von einem Ort im Inland aus teilnahmen, liegt ein „reiner Inlandssachverhalt“ vor. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist auch bei „reinen Inlandssachverhalten“ zu untersuchen, ob das österreichische Glücksspielmonopol gegen das Unionsrecht verstößt, weswegen sich das Bundesfinanzgericht über die Präjudizialität der § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG sicherheitshalber aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern auch mit unionsrechtlichen Fragen auseinandersetzt:

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, dass das österreichische Glücksspielmonopol

unionsrechtskonform ist, aus rechtsverkehrsteuerlicher Sicht an. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stand bereits bei den Vorgängerbestimmungen des heutigen Glücksspielgesetzes der Spielerschutz im Vordergrund, fiskalische Zwecke traten immer weiter zurück, auch die Sportförderung wurde ein Thema. In den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde das Glücksspielmonopol definitiv zu einer Spielerschutzinstitution moduliert, während gleichzeitig die abgabenrechtlichen Teile wie Konzessions- und Spielbankabgabe teilweise herabgesetzt (z.B. Spielbankabgabe von tlw. 80% auf 30%), mit dem Steuerrecht synchronisiert und auch terminologisch als „echte Steuern“, als Abgaben iSd Finanzverfassung ausdifferenziert wurden. Ebenso hat die Bf. für das von ihr angebotene Kartenspielspiel nicht mehr, wie nach der Rechtslage vor dem 1.1.2011 gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 25% vom Gewinn, sondern seit 1.1.2011 16% vom Einsatz bzw. bei Turnierspielen vom Gewinn zu zahlen. Da sich nach den glücksspielrechtlichen Regelungen das Monopol auf den Spielerschutz und Aufsicht usw. konzentriert und die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (wie Grunderwerbsteuer Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer, Stiftungseingangssteuer und Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührentengesetz 1957, vgl aber auch § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG) fallen und nicht nur Konzessionäre sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter diese Steuerauslösemomente setzen können, ist nicht davon auszugehen, die Maximierung der Staatseinnahmen sei das wahre Ziel der Monopolreglung.

Das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG ist nicht präjudiziell für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis § 59 GSpG, die zwar im selben Gesetz wie das Glücksspielmonopol geregelt sind, aber an und für sich unabhängig vom Glücksspielmonopol in Geltung stehen. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe, eine *lex generalis*. Würde man in einer Gedankenoperation die § 3 GSpG, § 14 GSpG usw. „wegdenken“, hätte das glücksspielabgabenrechtlich die Folge, dass immer dann, wenn der Tatbestand „Abschluss bestimmter Glücksverträge“ (= Ausspielungen) verwirklicht wird, Glücksspielabgabe anfällt. Gäbe es die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe nicht, fielen diese Glücksverträge unter die allgemeine Glücksspielabgabenpflicht. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012, BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Denn die Feststellung der Verfassungs- bzw. Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols würde nicht das Glücksspielgesetz als Ganzes zum Wegfall bringen, sondern nur die glücksspielmonopolgesetzlichen Bestimmungen. Für den Fall der Bf. würde das bedeuten, dass sie gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% Glücksspielabgabe wie bisher belastet bliebe, ebenso unterliefe der Spielbankkonzessionär mit Kartenspielspiel nicht mehr generell der Spielbankabgabe von den Jahresbruttospieleinnahmen (saldierte Größe) von 30%, sondern der Glücksspielabgabe von 16% von den Einsätzen (nichtsaldierte Größe), d.h. die Besteuerung bliebe im Großen und Ganzen gleich.

Selbst dann, wenn das Bundesfinanzgericht zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, hätte die Bf. nichts für sich gewonnen, denn sie bliebe, da § 57 Abs. 1 GSpG nicht auf das Glücksspielmonopol rekurriert, mit 16% glücksspielabgabenpflichtig.

- v) **die namentliche Aufzählung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG ist keine unzulässige Ausdehnung des Glücksspielmonopols**, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG „Monopolwesen“ im Jahr 1925 Poker in der Glücksspielerverordnung, BGBl. 1923/253 als verbotenes Glücksspiel aufgezählt war. In der namentlichen Nennung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG liegt auch kein Verstoß gegen EU-Recht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind, dabei können auch Wetten einbezogen werden. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler* ; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* ; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* ; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* , EuGH 6.3.2007, C-338/04 C-359/04, C-360/04 , Rs *Placanica* ; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa*). Auch das Urteil EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* hat daran nichts geändert, mit der Änderung des Glücksspielgesetzes BGBl. I 2010/111 vom 30.12.2010 wurde dem Auftrag des EuGH nachgekommen. Die Bf. ist durch 16% Glücksspielabgabe nicht schlechter gestellt, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre.
- vi) Die zwischenzeitig durch den Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua aufgehobene Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG hat keinen Bezug zu den im Glücksspielgesetz geregelten Rechtsverkehrsteuern, da § 60 Abs. 24 GSpG lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vorsah.

13. Schlussfolgerungen

Die Bf. veranstaltete im Zeitraum Mai 2011 bis Juni 2012 Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und in Turnierform, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“ erfüllte: 1. durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor, und 2. durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Unternehmerin iSd § 2 GSpG. Mit den „Ausspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz. Da die Bf. jedoch glücksspielrechtliche Unternehmerin ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalterin, die die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich.

Wie das Bundesfinanzgericht aufzeigte, ist die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG nicht verfassungswidrig (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012) und verstößt nicht gegen Unionsrecht, da nach der Rechtsprechung

des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, *Rs Schindler* ; EuGH 21.9.1999, C-124/97, *Rs Läärä* ; EuGH 21.10.1999, C-67/98, *Rs Zenatti* ; EuGH 6.11.2003, C-243/01, *Rs Gambelli* , EuGH 6.3.2007, C-338/04 ua, *Rs Placanica* ; EuGH 8.9.2009, C-42/07, *Rs Liga Portuguesa*). In die Monopolregelung können auch andere Spiele um Geld, die vergleichbare Merkmale aufweisen, - wie z.B. Wetten - einbezogen werden (vgl. EuGH 21.10.1999, C-67/98, *Rs Zenatti*). Die im Glücksspielgesetz geregelten Abgaben, die Konzessions-Spielbank- und Glücksspielabgaben, sind als Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge mit Vermögensübertragung ausdifferenziert und weisen dieselben Charakteristika wie z.B. die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer), die Stiftungseingangssteuer und die Rechtsgeschäftsgebühren auf. Vor dem Hintergrund der Befreiungsvorschriften gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG sind die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in Bezug auf die Konzessions- und Spielbankabgabe die *lex generalis*, womit konzessionierte wie nichtkonzessionierte Unternehmungen gleich besteuert werden. Der ordnungspolitische Teil des GSpG ist für die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG nicht prävalent.

Bezugnehmend auf die Judikatur VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m wurde festgestellt, **dass aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern die glücksspielabgabenrechtliche Gleichbehandlung von Konzessionären und Nichtkonzessionen nicht für ein fiskalistisches, einnahmenmaximierendes Glücksspielmonopol spricht, sondern es wird jeder mit der glücksspielgesetzlichen Rechtsverkehrsteuer belegt, der den Abgabentatbestand verwirklicht, d.h. spezielle Glücksverträge abschließt und von einem geografischen Ort im Inland daran teilnimmt.**

Selbst wenn man sich das Glücksspielmonopol „wegdenken“ würde, hätte dies rechtsverkehrsteuerlich die Folge, dass

- die Konzessionäre zwar nicht mehr konzessions- bzw- spielbankabgabepflichtig, dafür aber in wesentlich gleicher Höhe glücksspielabgabepflichtig bzw. rechtsgeschäftsgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG wären und
- die Bf. wie bisher gemäß § 57 Abs. 1 GSpG glücksspielabgabepflichtig mit 16% bliebe.

Aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern konnte eine Unionsrechtswidrigkeit nicht verortet werden, weswegen sich für die Bf., die keinen grenzüberschreitenden Tatbestand verwirklicht, auch keine Verfassungswidrigkeit ergeben kann. Aus diesem Grund ist der Stellung eines Normprüfungsantrages gemäß Art. 140 B-VG aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern der Boden entzogen.

Die Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen der Bf. Glücksspielabgabe für die Monate Mai 2011 bis Juni 2012 vorgeschrieben wurde, bestehen daher zu Recht.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden der Erfolg zu versagen.

14. 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es sich um Glücksspielabgaben handelt und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 GSpG gibt.

Wien, am 10. Juni 2016