

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Mag.Dr. Angelika Tupy, Mag.Dr. Andreas Schuster, Rechtsanwälte, Währinger Straße 18, 1090 Wien gegen die vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 11.8.2011 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für die Monate Jänner 2011 (RV/7103332/2011), Februar 2011 (RV/7103333/2011), März 2011 (RV/7103334/2011), April 2011 (RV/7103335/2011), StNr x1 , betreffend Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Streitpunkte:

- 1. Ist die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG verfassungs- und unionsrechtswidrig?**
- 2. Verwirklicht die Bf. das für die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 GSpG wesentliche Tatbestandsmerkmal „Auspielungen“, wenn sie Kartenpokerspiele in Form des *Cashgame* und in Turnierform anbietet?**
- 3. Gibt es durch den Bezug auf § 2 GSpG eine Konnexität zwischen § 57 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG idFv VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua.?**

Der gegenständliche Fall betrifft die Rechtslage Glücksspielabgaben-Glücksspielgesetz vom 1.1.2011 bis 30.4.2011.

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffend Glücksspielabgaben für die Monate 1-4/2011 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 und Stellungnahmen der Bf.

2. Stellungnahme der Bf. vom 1.7.2011 im Rahmen der Außenprüfung

3. Betriebsprüfungsbericht vom 1.8.2011 und Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO

4. Berufung/Beschwerde

4.1. „Pokersport“

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

4.3. Klärung durch Sachverständigengutachten

4.4. Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche

4.5. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig

4.6. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei unionsrechtswidrig

5. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Vorlagebericht

6. Sachverhalt

II. Rechtliche Beurteilung

7. Allgemeines

7.1. Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

7.2. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist Poker und seine Spielvarianten ein Glücksspiel

8. Die Vorgeschichte: Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels

8.1. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.1.: Auch wenn Poker als Sport betrieben wird, bleibt es ein Glücksspiel

8.2. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.2.: Poker sei deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel (arg. „vorwiegend“)?

8.3. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.3.: Klärung durch Sachverständigengutachten

8.4. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.4.: Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche

8.5. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.5.: Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig

8.6. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.6.: Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei unionsrechtswidrig

9 . Der Spielvertrag des bürgerlichen Rechtes als Voraussetzung der Anwendung des § 57 GSpG.

9.1. Der Glücksvertrag im bürgerlichen Recht

9.2. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen

10. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG

11. Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

12. Die Bf. als Steuerschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich

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

14. Ergebnis

15. Schlussfolgerungen

16. Zulässigkeit der Revision

I. Verfahren

1. Glücksspielabgabenselbstberechnung und Stellungnahmen der Bf.

Mit Schreiben vom 21.2.2011 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular Gsp 50-EDV, schloss Buchungsnachweise an und stellte den Antrag auf Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für Jänner 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 798.603,00 Euro x 16% = 127.776,48; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 25,298.017,03 Euro x 16% = 4,047.682,72 Euro. 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. Weiters werde darauf hingewiesen, dass aufgrund der geltenden Übergangsbestimmung der Glücksspielgesetznovelle 2008 §57 GSpG idGF nicht anwendbar sei.

Am 24.2.2011 ergänzte die Bf. ihre Meldung der Abrechnung Glücksspielabgabe:

Die Bf. sei von den Glücksspielabgaben nicht betroffen. Die Bf. ist ein Gewerbebetrieb mit mehreren Betriebsstätten in Österreich und hält 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 Einsätzen. 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 Spielumätzen oder den Einsätzen und könne daraus weder eigenen Umsatz noch eigenen Gewinn erzielen. Das bedeute faktisch, dass die geschätzte Abgabenschuld für die Bf. letztendlich ruinös sei.

Daher falle die Bf. nicht unter die Abgabepflicht gemäß §§ 57 ff GSpG.

- **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. zutrefte. 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 ein schlosse. 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 selbständig 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 nenne 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 gewerberechtliche 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 4,175.459,20 Euro den Umsätzen aus dem Kartenspielbetrieb im Jänner 2011 in Höhe von 885.430 Euro gegenübergestellt werde, sei evident, dass die Abgabepflicht 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 diesen Stellungnahmen überreichte die Bf. am 21.3.2011 die Glücksspielabgabemeldung für Februar 2011 und ersuchte um Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO. Die **Glücksspielabgabe für Februar 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 787.166,00 Euro x 16% = 125.946,56; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 22.994.971,20 Euro x 16% = 3.679.195,39 Euro.

Mit diesen Stellungnahmen überreichte die Bf. am 14.4.2011 die Glücksspielabgabemeldung für März 2011 und ersuchte um Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO. Die **Glücksspielabgabe für März 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 846.029,00 Euro x 16% = 135.364,64; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 25,165.714,63 Euro x 16% = 4,026.514,34 Euro.

Mit diesen Stellungnahmen überreichte die Bf. am 17.5.2011 die Glücksspielabgabemeldung für April 2011 und ersuchte um Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO. Die **Glücksspielabgabe für April 2011** betrage für Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 651.052,00 Euro x 16% = 104.168,32; für Poker „Cashgame“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG: Bemessungsgrundlage 24,952.320,00 Euro x 16% = 3,992.371,20 Euro.

2. Stellungnahme der Bf. vom 1.7.2011 im Rahmen der Außenprüfung

Das Finanzamt führte bei der Bf. eine **Außenprüfung** betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.1.2001 bis 30.4.2011 durch.

Am 1.7.2011 gab die Bf. im Rahmen einer Vorbesprechung zur Niederschrift über die Schlussbesprechung eine weitere Stellungnahme ab :

- **Ausweitung des Glücksspielmonopols:** Die Novellen des Jahres 2010 zum Glücksspielgesetz 1989 würden das Glücksspielmonopol des Bundes für die Zukunft durch Einbeziehung der Pokerspiele in das Konzessionssystem für Glücksspiele im Glücksspielgesetz 1989 unter unveränderten verfassungsrechtlichen Voraussetzungen ausweiten. Bisher seien die traditionellen Arten des Pokerspiels nicht als typische Glücksspiele im herkömmlichen und historischen Sinn gesetzlich geregelt gewesen. Sie seien mit den anderen Kartenspielen vom Anwendungsbereich des GSpG 1989 erklärtermaßen ausgenommen gewesen - dazu verwies die Bf. auf die Regierungsvorlagen der Glücksspielgesetze 1960, 1962 und 1989. Dennoch sei die Anwendbarkeit des Glücksspielgesetzes 1989 entgegen dem Wesensgehalt des „Monopolwesens“ im Sinn des B-VG entgegen den damit verfassungsrechtlich verbindlich vorgegebenen Kriterien und Bestimmungsgründen des historisch überkommenen Glücksspielmonopols des Bundes für die Zukunft ausgeweitet worden.

- **Die Übergangsvorschrift der GSpG Novelle 2008:** erklärte im Anschluss an die in ihrem Kernbereich unverändert gebliebene, traditionelle Definition der Glücksspiele gemäß § 1 GSpG 1989 im neuen Absatz 2 Poker rechtsverbindlich zum Glücksspiel. Andererseits seien die bestehenden Gewerbebefugnisse zum Betrieb von Pokerspielsalons weder allgemein aufgehoben noch bestätigt worden. Die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG beträfe den Rechtsbestand der frei gewerblichen „Pokerspielsalons für Pokerspiele ohne Bankhalter“, sofern und soweit ihr „Betrieb“ vor dem Stichtag des 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerblichen Bewilligung erfolgt ist“. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift würden bisher frei gewerblich betriebene Pokersalons in ihrem Rechtsbestand allgemein anerkannt, „spätere“ Betriebe seien von der Anerkennung ausgeschlossen.

RV 368 BlgNr 20. GP und VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033 beinhalten den besonderen Hinweis auf die „unternehmerische Durchführung von Poker“. Gemeint sei nicht der Unternehmer der Neuregelungen, sondern im Sinn eines Verbotes einerseits der Begriff des Unternehmers gemäß § 2 GSpG 1989 und im Sinn einer Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Begriff des Unternehmers der Gewerbeordnung. Dadurch sei aber die Anwendbarkeit des neuen Begriffes des Unternehmers gemäß § 2 GSpG idF d. GSpG Novelle auf bestehende Betriebe ausgeschlossen. Für sie blieben die rechtskräftig erteilten Gewerbebefugnisse aufrecht und für sie seien die Rechtsvorschriften des bisherigen Glücksspielgesetzes 1989 für Glücksspiele weiterhin kein verbindliches Richtmaß. Das bedeute auch, dass die bisherige Rechtslage auch für alle neuen Vorschriften der GSpG Novelle 2008 gelte, dh die Pokerspielsalons könnten auch nicht unter die neue Rechtslage unterstellt werden, was insbesondere auch für die Glücksspielabgaben Bedeutung habe. Dies auch deshalb, weil dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 2 GSpG der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff zugrunde liege –und nicht der gewerberechtliche.

- **Die Übergangsvorschrift der GSpG Novelle 2010:** Die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG wurde ein Monats später geändert. Sie wurde eingeschränkt auf solche Adressaten, die Betreiber eines bisher frei gewerblichen Pokerspielsalons seien und um eine Konzession iSd § 22 GSpG ansuchen. Daraus ergäbe sich, dass § 60 Abs. 24 GSpG idF d. Novelle 2008 weiter gelte und durch die Novelle 2010 nur um die Pokersalonbetreiber erweitert worden wäre, die um eine Konzession ansuchen.

Daraus folge, dass die bisherigen Gewerbebefugnisse durch die zwei GSpG Novellen nicht aufgehoben worden seien, eine eingeschränkte Sonderregelung bestehe nach der GSpG Novelle 2010 nur für jene Gewerbebefugnisse für welche ihre Inhaber um eine neue Spielbankenkonzession iSd § 22 GSpG ansuchen würden. Die traditionellen Pokerspielsalons könnten daher aufgrund der bisherigen Rechtslage weiter betrieben werden. Sollten die traditionellen Pokerspielsalons den konzessionierten Spielbanken vor allem im Hinblick auf die Glücksspielabgaben gleich gestellt werden, bedeute dies eine schwerwiegende Gleichheitsverletzung. Dies vor allem deshalb, da Poker in das Glücksspielmonopol des Bundes einbezogen wurde, obwohl es nach der bisherigen Rechtslage primär als Geschicklichkeitsspiel, jedenfalls keinesfalls als dem Monopol unterliegendes Glücksspiel behandelt wurde. Poker sei bis vor dem Inkrafttreten der GSpG Novelle 2008 kein Glücksspiel im Sinne der Vorschriften über Glücksspiele gemäß den verfassungsrechtlichen Bestimmungen für das Glücksspielmonopol des Bundes gewesen. 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.

3. Betriebsprüfungsbericht vom 1.8.2011 und Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO

Im Betriebsprüfungsbericht vom 1.8.2011 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 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.

- die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG beziehe sich nur auf die Monopolbestimmung des § 2 GSpG, wonach unter den genannten Voraussetzungen keine verbotene Ausspielung vorliege. Eine Ausspielung liege sehr wohl vor. Eine Aussage über die Steuern treffe die Übergangsbestimmung nicht. Die Änderung durch die Novelle 2010 stelle keine Ergänzung, sondern eine komplett neue Textierung mit der Folge des Außerkrafttretens der Übergangsbestimmungen der Novelle 2008 dar.

- 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 Gesetzessystematik 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 die Bemessungsgrundlagen, indem es die von der Bf. vorgeschlagene Schätzung seiner Berechnung zugrunde legte. Zu den *Cashgames* für die Monate Februar 2011 und März 2011 gab es keine Beanstandungen, die Bemessungsgrundlage für Jänner wurde um 17,03 Euro und die für April 2011 um 1.234,29 herabgesetzt. Die zu hohen Bemessungsgrundlagen waren durch Schreib- oder Rechenfehler verursacht worden. Bei den Turnierdaten wurden teilweise nicht die Gewinne gemeldet, sondern die ausbezahlten Beträge [Gewinne abzüglich Trinkgelder], einige Turniere waren nicht gemeldet, Unkostenbeiträge waren enthalten, mehrtägige Turniere wurden unterschiedlich berechnet – das Finanzamt erfasste diese am jeweiligen Finaltag beim veranstaltendem Casino mit dem angegebenen Preispool. Aufgrund der Außenprüfung ergaben sich jedenfalls Nachforderungen.

Mit vier Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 4.8.2011 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate 1-4/2011 fest und legte der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde.

4. Berufung/Beschwerde

Dagegen erhob die Bf. Berufung/Beschwerde und legte den Bericht aus April 1994 „Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“ (Universitätsprofessor für Wahrscheinlichkeitsrechnung und Mathematische Statistik, A und Universitätsdozent für Spieltheorie, B, beide Katholische Universität Brabant, Tilburg, Niederlande), sowie einen Auszug *Mag. Robert Wagner*, Die Praktikabilität des Österreichischen Glücksspielbegriffs am Beispiel des Kartenspiels Poker, 2010, unveröffentlichten Dissertation, in Kopie bei.

Eingangs hielt die Bf. fest, dass sie die Spiele aufgrund der Gewerbeberechtigung rechtmäßig durchführe (VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055; VwGH 26.9.2005, 2004/02/0002; OGH 24.4.1992, 1 Ob12/92). Der vom Finanzamt angewendete Abgabentatbestand des § 57 Abs.1 GSpG knüpfe an das Vorliegen eines Glücksspieles an, doch tatsächlich sei Poker überwiegend ein Geschicklichkeitsspiel.

4.1. „Pokersport“

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.

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

Nach § 1 Abs. 1 GSpG liege ein Glücksspiel dann vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Den Begriff „vorwiegend“ definiere das Glücksspielgesetz nicht, sondern er wurde durch den OGH 20.4.2007, 11 Os 40/10 zu § 27 Abs. 5 SMG als „mehr als die Hälfte“ ausgelegt. Für den Glücksspielbereich bedeute dies, dass ein Spiel nur dann ein Glücksspiel sei, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis von mehr als der Hälfte von Zufallselementen abhängt. Denn „überwiegend“ (überwiegende Mehrheit im GmbH-Gesetz, AktG, Wahlrechtsordnung) heißt „mehr als die Hälfte“ und „vorwiegend“ könne nur den Sinn von „deutlich mehr als die Hälfte“ (mehr als 50% Zufallselemente oder wesentlich weniger als 50% Geschicklichkeitselemente) haben.

Die Bf. verweist hinsichtlich der Qualifikation von Pokerspielen als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel auf das Gutachten von *Prof. A* und *B*, Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994, sowie auf ein Gutachten von *E* über den Einfluss des Bluffens auf den Spielverlauf.

4.3. Klärung durch Sachverständigengutachten

Weiters habe der VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201, VwGH 3.11.2005, 2005/15/0128 vertreten, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei. Die Bescheide der Finanzlandesdirektion habe der VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 wegen Verfahrensmängel aufgehoben. Die Frage, ob ein Kartenspiel Glücksspielcharakter habe oder ein Geschicklichkeitsspiel sei, sei eine reine Tatfrage und nicht Rechtsfrage und durch Beiziehung von Gutachtern zu klären, weil noch kein abschließendes Gutachten vorliege. Das Gutachten von *C* sei bereits vom VwGH als oberflächlich qualifiziert worden und sei keinesfalls im Stande, das von *D*, von *Prof. A* und *B*, 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.

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

Die Bf. habe mit dem vielzitierten Erkenntnis VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 nichts zu tun, da der dortige Bf. eine Gesellschaft sei, die mit der Bf. nicht im Zusammenhang stehe.

4.4. Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche

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

In Deutschland sei ein Feldversuch unter Aufsicht der TÜV Rheinland Secure IT GmbH durchgeführt worden, bei welchen auf die Durchschnittsspieler abgestellt worden sei, da

bloße mathematische Kalkulationen und verwickelte Wahrscheinlichkeitsrechnungen nicht die Fähigkeiten eines Durchschnittsspielers widerspiegeln würden (*Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure IT GmbH/Henze/Kalhamer*, Pokerstudie 2008). Denn nur in den seltensten Fällen würden Durchschnittsspieler all die Fähigkeiten beherrschen, auf denen die Geschicklichkeit beruhe. Der Feldversuch habe ergeben, dass jedenfalls bei dem Kartenspokerspiel *Texas Hold'em* in einer Serienvariante in mehr als 50% der Fälle ein Geschicklichkeitsspiel vorliege.

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 abhängt, 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.

4.5. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig

Schließlich stelle sich die Frage der Zulässigkeit des Einbeziehens eines Geschicklichkeitsspiels in das Bundesmonopol durch BGBl. I Nr. 2010/54. Das österreichische Glücksspielmonopol gründe sich auf die Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG, welcher sich nach seinem Wesensgehalt am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.1.1925 orientiere. Die Gewerbeordnung aus 1859 regelte die „Haltung von erlaubten Spielen“ als Teilberechtigung des Gast- und Schankgewerbes und die „Haltung von erlaubten Spielen“ konnte demnach gesondert als selbständiger Erwerbszweck ausgeübt werden. Nach der Gewerbeordnung 1994 könne das Halten von Spielen als freies Gewerbe ausgeübt werden, weswegen zum Beispiel Kartenspiele, deren Ausgang teils von Geschicklichkeitsmomenten abhängt, als freies Gewerbe veranstaltet werden können. Damit seien diese Spiele nicht vom Glücksspielmonopol erfasst und Pokersalons seien auch keine Spielcasinos. Daraus könne geschlossen werden, dass Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG zwar den einfachen Bundesgesetzgeber ermächtige, ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber ermächtige, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken, wie etwa auf Poker ohne Bankhalter als Geschicklichkeitsspiel, das bisher der Gewerbeordnung unterlag. Eine derartige Erweiterung sei verfassungswidrig.

Auch der Begriff der Ausspielung sei in Bezug zu Poker zu hinterfragen, da Ausspielungen eine Art entgeltlicher Auslobung seien. Pokerkartenspiele, bei welchen die Spielteilnehmer untereinander ohne Mitwirkung eines Unternehmers spielten, würden daher diese Kriterien einer Ausspielung nicht erfüllen. Konsequenterweise seien sie in den Glücksspielnovellen 2008 und 2010 auch nicht unter die Ausspielungen, sondern thematisch den Spielbanken

zugeordnet, was § 22 GSpG zeigt. Als Glücksspiele ohne Ausspielungscharakter unterlägen derartige Kartenpokerspiele nicht den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, sondern ausschließlich der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG.

4.6. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei unionsrechtswidrig

Die Erweiterung des Glücksspielmonopols verstoße aber auch gegen Unionsrecht. Durch die Glücksspielnovellen 2008 und 2010 sei es zu einer beträchtlichen Ausweitung des Glücksspielmonopols durch Einbeziehen von möglicherweise als Geschicklichkeitsspiele zu wertenden Spielen gekommen, dem keine sachlich gerechtfertigten Gründe entgegengehalten würden als Spielerschutzvorschriften. Es seien auch keinerlei Gutachten über die Qualifikation der nun als Glücksspiele fingierten Geschicklichkeitsspiele eingeholt worden. Zur europarechtlichen Zulässigkeit brachte die Bf. vor, dass bei der EU-Kommission eine Beschwerde gegen die Republik Österreich wegen Verdachts der Gewährung EU-widriger Beihilfen an die G und den H eingebracht und eingeleitet worden sei (CP 176/2009). Werde die Anwendbarkeit der Vorgängerbestimmungen der Glücksspielabgaben, nämlich des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG bejaht, liege ein Beihilfentatbestand nach Art. 107 f AEUV vor.

Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei kompetenzwidrig, verfassungswidrig und EU-widrig.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG würden im Gegensatz zur Einkommens- oder Umsatzsteuer von „fremden Erträgen“ bemessen. Es werde der Bf. daher eine Abgabe vorgeschrieben, deren Höhe sich nicht an den Einnahmen der Bf. bemesse. Die Abgabe berechne sich nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler, die den Umsatz der Bf. bei weitem übersteige und führe daher in den Ruin.

5. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Vorlagebericht

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte dem BFG 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 Betriebsprüfungsbericht 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.

6. Sachverhalt

Die Bf. ist seit 20.2.2001 im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien (FN 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. Die am häufigsten gespielten Varianten sind Texas Hold'em und Omaha Hold'em. Die häufigste Turnierform ist *Freezeout*. Es werden auch Turniere mit einem oder mehreren *Rebuys* und *Add-Ons* angeboten. Sowohl zu den Turnieren als auch zu den *Cashgames* werden tägliche Aufzeichnungen geführt. Insgesamt wird an ca. 132 Pokertischen gespielt. (Betriebsprüfungsbericht vom 1.8.2011).

Texas Hold'em Regeln: Jeder Spieler erhält zwei verdeckte Starkarten zugeteilt. Zusätzlich werden fünf Karten offen in die Mitte des Tisches gelegt (*Community Cards*). Aus den verdeckten und/oder offenen Karten kann der Spieler jeweils für sich die beste Kartenkombination bilden. Beim *No Limit Texas Hold'em* kann ein Spieler jeden Betrag bis zu all seinen Chips auf dem Tisch setzen. Zu Beginn wird vor einem Spieler ein Button (*Dealerbutton*) platziert, der markiert, welcher Spieler beim aktuellen Spiel der Kartengeber ist. Vor dem Beginn entrichtet der erste links vom Kartengeber sitzende Spieler den ersten Plichteinsatz (*Small Blind*), der nächste links sitzende Spieler entrichtet einen Plichteinsatz, der üblicherweise doppelt so hoch ist, wie der erste Plichteinsatz (*Big Blind*). Es kann sein, dass alle Spieler des Tisches einen weiteren kleinen Plichteinsatz leisten müssen (*Ante*). Anschließend erhalten alle Spieler am Tisch ihre Handkarten. Danach machen die Spieler, angefangen mit dem Spieler links neben dem doppelt hohen Plichteinsatz (*Big Blind*) ihre Einsätze. Beim *No Limit Texas Hold'em* entspricht der Mindesteinsatz dem *Big Blind*, allerdings kann der Spieler so viel setzen, wie er möchte. Nachdem alle Spieler ihre Startkarten eingesehen haben, können sie sich entscheiden, ob sie mit dem *Big Blind* mitgehen oder ihn erhöhen möchten, die Spieler haben die Möglichkeit, das Spiel zu verlassen (*Fold*), mitzugehen (*call*) oder zu erhöhen (*raise*). Dann werden drei Karten aufgedeckt in die Mitte des Tisches gelegt. Das sind die Gemeinschaftskarten, die allen Spielern zum Bilden ihrer Kartenkombinationen aus fünf Karten zur Verfügung stehen (*Flop*). Nach der nächsten Einsatzrunde wird die vierte offene Karte auf den Tisch gelegt (*Turn*). Nach der nächsten Einsatzrunde wird die letzte, die fünfte offene Karte auf den Tisch gelegt (*River*). Wenn nach der letzten Einsatzrunde noch mehr als ein Spieler im Spiel ist, zeigen die Spieler ihre Karten (*showdown*). Der Spieler mit der besten Kartenkombination gewinnt. ([Http://www.pokerstars.com/de/poker/how-to-play/](http://www.pokerstars.com/de/poker/how-to-play/) Abfrage vom 3.5.2011).

Das Kartenpokerspiel kann in Form von „**Cashgames**“ oder in **Turnierform** gespielt werden.

Bei den **Cashgames** kann der Spieler „endlos“ am Spiel teilnehmen und er scheidet nur dann aus dem Spiel aus, wenn er aus irgendwelchen Gründen nicht mehr weiter spielen möchte oder kann. Beim *Cashgame* gibt es je nach Höhe der Einsätze Vorgaben, mit welchem Betrag minimal/maximal man in das Spiel einsteigen kann. Ist das eingesetzte Geld verloren, kann sich der Spieler immer wieder nachkaufen, sodass es keine Grenzen gibt, wie viel Geld verspielt werden kann. (*Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und

aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 10-11). Bei der Turnierform scheidet der Spieler, der verloren hat aus, und der Spieler, der am Längsten im Spiel bleibt, gewinnt das Turnier. Zusätzlich zu Gewinn oder Verlust werden nach Rang des Spielers Preisgelder verteilt.

Eine Turnierform, ein **Turnierformat** oder ein Modus beschreibt den Aufbau eines Turniers oder einer Liga, mit dem der beste Spieler, Sportler, oder das beste Team ermittelt werden soll (<http://de.wikipedia.org/wiki/Turnierform>, Abfrage vom 2.5.2011). Ein Pokerturnier ist ein Wettbewerb, der dazu dient, den besten Pokerspieler zu ermitteln. Es gibt Turniervarianten, bei denen Jetons nachgekauft werden können (*Re-buy*-Turniere) und solche, bei denen nur am Anfang Jetons gekauft werden können (*Freeze-Out*-Turniere, eine Art k.o. System). (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011).

Zu Beginn des Turniers erfolgt mittels Verlosung die Festsetzung der Sitzplätze. Die zugewiesenen Plätze dürfen während des Turniers nicht gewechselt werden. Bei Pokerturnieren zahlt jeder Spieler ein Startgeld (*Entry Fee, Buy in*). Dafür erhalten alle Spielteilnehmer das gleiche Spielkapital. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011). Poker wird beim Turnier nach der üblichen Spielregel gespielt, nur werden in vorgegebenen zeitlichen Intervallen die Einsätze erhöht. Damit scheiden die Spieler aus dem Turnier aus, wenn sie ihre Jetons verspielt haben. Aus den Eintrittsgeldern und eventuellen *Rebuys* errechnen sich in der Folge die Preisgelder und werden nach einer vorher schon bekannten Prozentstruktur auf eine ebenfalls vorher festgelegte Anzahl von Spielern aufgeteilt, die am weitesten im Turnier kommen. *Cashgame* und Turnierspiel unterscheiden sich in Spielweise und in der Art der Einsätze. (*Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 10-11). Die Reihenfolge des Ausscheidens bestimmt die Platzierung der einzelnen Spieler. Der Spieler, der zuletzt das gesamte Spielkapital gewonnen hat, ist Turniersieger. Der Preistopf wird unter den Gewinnern aufgeteilt. Bei vielen Turnieren, wie z.B. der Poker Europameisterschaft, ist es den Spielern, nachdem sie Spielkapital verloren haben, gestattet, sich gegen Bezahlung eines zusätzlichen Betrages in das Turnier zurückzukaufen (*Rebuy-in* oder kurz *Rebuy* bzw. auch *Add-on*). (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011; ausführlicher dazu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

II. Rechtliche Beurteilung

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 a) Is Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.“

7. Allgemeines

7.1. Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Die Glücksspielabgaben sind – als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – im Glücksspielgesetz in den §§ 57 – 59 GSpG geregelt. Das Glücksspielgesetz wird als ein Gesetz *sui generis* bezeichnet, es hat primär ordnungspolitische Zielsetzungen, es regelt die Sportförderung (§ 20 GSpG) und es ist kein genuines Steuergesetz wie z.B. das Einkommensteuer- oder Umsatzsteuergesetz, sehr wohl enthält es steuerrechtliche Regelungen, (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 24), vor den Novellen 2008 und 2010 die Konzessions- und Spielbankabgabe, seit 1.1.2011 auch die Glücksspielabgaben und die festen Gebühren gemäß § 59a GSpG.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Auspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG.

In § 1 Abs. 1 GSpG wird definiert, was ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. Ein Spiel unterliegt dann dem Glücksspielgesetz, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis (Gewinn und Verlust) vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall abhängt.

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

Die Bf. bekämpft als Vorfrage der Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 GSpG, dass das Kartenpokerspiel kein Glücksspiel ist, vorwiegend sei es ein Geschicklichkeitsspiel. § 1 Abs. 2 GSpG sei im Hinblick auf Poker und seinen Spielvarianten verfassungs- und unionsrechtswidrig. 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.

Viele ihrer Berufungs/Beschwerdeeinwendungen zur Glücksspielabgabepflicht beziehen sich auf ihre früheren Rechtsgeschäftsgebührenverfahren, was im

Folgenden komprimiert dargestellt wird und gleichzeitig einen Einstieg in das System der Glücksspielabgaben bildet.

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.

Der Bf. wird aber 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 Glücksspielabgabenpflicht ist.

7.2. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist Poker und seine Spielvarianten ein Glücksspiel

§ 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 traten gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 19.7.2010. Die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe §§ 57 bis 59 GSpG sollten erst am 1.1.2011 in Kraft treten, und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG sollte am 1.1.2011 außer Kraft treten.

Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 wird „Poker“ definitiv als Glücksspiel genannt.

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 Pokersalonkonzession, **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 entgegenreten, 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 zu dieser Regelung Stellung genommen: **Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272** Rz 53: „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 udgl. 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).

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.

8. Die Vorgeschichte:

Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels

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 Gewinn 25% (Novelle BGBl. 1993/965 ab 1. Dezember 1993).

Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG tritt § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 2010/54

mit 1. Jänner 2011 außer Kraft und ist letztmalig auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entsteht. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 und 58 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: Die Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 (betraf die Bf. iwS) kam zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 28.2.2006, B 63/05). Infolge ihrer Glücksspieleigenschaft unterliegen 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. Mit Beschluss VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 wurden die Behandlungen der Beschwerden abgelehnt. Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde wiederum bestätigt, dass sowohl *Cashgame* als auch Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen. Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; 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.

8.1. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.1.: Auch wenn Poker als Sport betrieben wird, bleibt es ein Glücksspiel

Die Beweisführung, dass das Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel sei, erfolgte ursprünglich über die Schiene, dass das Bluffen das wesentliche Geschicklichkeitselement wäre, das dem Spieler ermögliche, das Ergebnis des Spiels zu seinen Gunsten zu beeinflussen. Die neuere Literatur, die zur Ansicht tendiert, dass Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel wäre, legt in Anlehnung an die Lokalisierung des Kartenpokerspiels im „Sport, Denksport“, ein stärkeres Gewicht auf die Kombinations-, Konzentrations-

und Durchhaltefähigkeiten der Spieler und auf die Betonung „Pokersport“. Die Bf. führt an, dass Poker vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) anerkannt sei, bzw. dass Poker von der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA), welche Denksportspiele wie Schach, Go, Bridge und Dame durchführe, als Bewerb vertreten sein werde. Die Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (zu § 33 TP 17 GebG – Bf.) befasste sich insbesondere mit dem „Pokersport“ und stellte dazu fest, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenpokerspiel *Texas Hold'em* die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, die Bildung von Kartenkombinationen aus den zwei eigenen verdeckten Karten und den fünf offenen Karten, die allen Spielteilnehmern zur Bildung ihrer Kombinationen zur Verfügung stehen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Die Linie Sport – Spiel ist auch im Glücksspielgesetz durch eine bestimmte Form der Fußballwette (§ 7 GSpG – Toto) und Maßnahmen der Sportförderung (§ 20 GSpG) präsent. **Wenn sich die Mitglieder der Kartenpokervereinigungen selbst als Ausübende eines Sports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels gemäß § 1 GSpG.**

Der **Berufskartenpokerspieler** werde laut Bf. in der Literatur als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaften von Poker angeführt. Wie in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (zu § 33 TP 17 GebG – Bf.) ausführlich dargelegt, kann die Bf. auch mit dem Argument des „Berufsspielers“ nichts gewinnen. Dort wurde ausgeführt, dass der Berufskartenpokerspieler seinen Lebensunterhalt nicht durch eine besondere Geschicklichkeit beim Bluffen, Kombinieren der Karten oder der Konzentration verdient, sondern er erzielt seinen Gewinn daraus, - auch nur bei günstigen - Kartenkombinationen durch besonders hohe Einsätze den anderen Spieler zum Verlassen des Spiels zu zwingen, da dieser nicht über solche Geldmittel verfügt. Dort wurde auch ausgeführt, dass sich der Bluff als innerhalb des Spiels wirkender Faktor von dem außerhalb des Spiels wirkenden Faktor „nicht mehr Mitkönnen mit Einsätzen, die die ökonomischen Möglichkeiten des „*low limit*“- Spielers übersteigen“ unterscheidet. Der Berufskartenpokerspieler verwendet nicht Täuschungsmanöver über seine Kartenkombination, sondern den ökonomischen Druck, unter dem der andere Spieler steht, um zu gewinnen. Die Taktik der Berufskartenpokerspieler, mit Momenten außerhalb der Spielsituation zu arbeiten, hat nichts mit Geschicklichkeit im Spiel nach der Spielregel zu tun. Geschicklichkeitsspiele sind solche Spiele, bei denen ein durchdachtes Ausnützen oder Kombinieren der Spielregel zum Erfolg führen. Die Spielregel selbst muss die Geschicklichkeit ermöglichen.

8.2. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.2.:Poker sei deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel (arg. „vorwiegend“)?

Die Einschränkung des § 1 Abs. 1 GSpG auf solche Glücksverträge, deren Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, stellt auf eine Wortfolge ab, die sich in einem anderen (Verkehrs-)Steuergesetz, in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG findet. Zur Interpretation der Glücksspielabgaben können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.“ (z.B. UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12). Laut UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (zu § 33 TP 17 GebG – Bf.) sind gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 KfzStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit „Omnibusse sowie Kraftfahrzeuge, die ausschließlich oder vorwiegend im Mietwagen oder Taxigewerbe verwendet werden“ und in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG sind von der Kraftfahrzeugsteuer befreit *„Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und fortwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden....“*. Zu § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG stellten die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage klar, dass „vorwiegend“ im Sinne von „nahezu ausschließlich“ zu verstehen ist (UFS 31.10.2006, RV/0459-I/05). Die Formulierung „ausschließlich oder vorwiegend“ wurde im Glücksspielgesetz einerseits mit Bedacht auf die Einheitlichkeit des Steuerrechtes getroffen, und andererseits im Hinblick darauf, dass sich der Zufall bei bestimmten (körper-)sportlichen Ereignissen zwischen 49% und 53% auswirkt, die sicherlich nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werden sollten. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 42. Bakkalaureatsarbeit von *Martin Sturc*, „Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport“ 2010, Internetplattform <http://gambling-institute.de/pokertexte>, Kapitel: „Fußball ein Glücksspiel?“, 25. *Jörn Quitzau/Henning Vöpel*, Der Faktor Zufall im Fußball, Eine empirische Untersuchung für die Saison 2007/2008, HWWI Research, 2009, 15).

Bereits die Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (zu § 33 TP 17 GebG – Bf.) ging davon aus, dass „ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig“ im Konnex mit dem Tatbestandsmerkmal „ein Spiel“ in § 1 Abs. 1 GSpG zu sehen ist. Das Ergebnis eines Einzelspiels muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Einerseits konveniert die Betrachtung des Einzelspiels mit dem ABGB, das im Vertragsrecht die Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen und die Erfüllung der Vereinbarung im Blick hat, also den Beginn bis zum Ende des einzelnen Vertrages, das einzelne Schuldverhältnis. Das Spiel beginnt mit dem Austeilen der Karten, mit dem Hinlegen der Einsätze beginnt die Wette über die bestmögliche Kartenkombination und das einzelne Spiel ist zu Ende mit dem Aufdecken der Karten bzw. mit dem Aussteigen der anderen Teilnehmer und der Übergabe des Gewinnes an den gewinnenden Spieler. (*Lehner*, Poker – ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung? taxlex 2007, 263). Andererseits konveniert die Betrachtung des Einzelspiels auch mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG als Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge. Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde § 1 Abs. 1 GSpG neu gefasst – statt

der Mehrzahl „Glücksspiele“, wird die Einzahl verwendet, nämlich dass ein Glücksspiel ein Spiel ist, bei welchem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Damit synchronisierte der Glücksspielgesetzgeber die dem Glücksspielgesetz unterliegenden Spiele mit dem „Spielvertrag“ des ABGB, wonach immer das einzelne Rechtsgeschäft vom zeitlichen Beginn bis zum zeitlichen Ende betrachtet wird.

8.3. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.3.: Klärung durch Sachverständigengutachten

Die Bf. möchte durch Sachverständigengutachten die Geschicklichkeitseigenschaft bzw. Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels geklärt haben.

Bemerkt wird, dass die im Folgenden kurz dargestellten Gutachten, die vor ca. 12-20 Jahren erstellt wurden, bereits der Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 zugrunde gelegt, sowie in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 noch einmal aufgelistet und ausführlich behandelt wurden, beide über <http://www.bmf.findok.at> abrufbar.

April 1994: Bericht „Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“ (Universitätsprofessor für Wahrscheinlichkeitsrechnung und Mathematische Statistik, A und Universitätsdozent für Spieltheorie, B, beide Katholische Universität Brabant, Tilburg, Niederlande):

In diesem Gutachten wird z.B. auf Seite 21 der Versuch unternommen, Spiele nach einem "Geschicklichkeitsniveau" zu klassifizieren, "*wobei sich das Geschicklichkeitsniveau B nach der Formel $Q_m/Q_u = p_m - p_0/p_m(1 - p_0)$ errechnet (Seite 26).*" Ob ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel vorliegt, hänge von der Beantwortung der Frage ab, ob das Geschicklichkeitsniveau unter bzw. über einer bestimmten Grenze liegt. Eine solche Grenze könne nur sinnvoll festgelegt werden, wenn nicht ein einzelnes Spiel separat betrachtet wird, sondern wenn dessen Position inmitten von anderen Spielen untersucht wird. Das Gutachten verweist darauf, dass "*Seven Card Stud*" auf der Skala in Richtung Geschicklichkeitsspiel sehr weit oben rangiert, höher noch als Schnapsen, welches in Österreich als Geschicklichkeitsspiel gilt. Das Gutachten schließt mit dem Bemerkten (Seite 82ff), dass die gegebene Klassifizierung nicht als die endgültige oder absolute Rangordnung gesehen werden soll. Eine weitere Analyse sei erforderlich, um die gegebene Indikation für eine Klassifizierung verschärfen zu können. Hinsichtlich der in der Bf. gewinnbringend genutzten Spiele führe dies zur Schlussfolgerung, dass *Texas Hold'em* und *Seven Card Stud* Geschicklichkeitsspiele seien.

Dazu wurde bereits zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 festgehalten, dass dieses Gutachten aber in keiner Weise ausführt, mit welcher Methode, in der die Geschicklichkeit eben bestehen soll (dem Zufall zum Trotz), das Spiel zugunsten des Spielers, der die Methoden anwendet, entschieden werden könnte. *Texas Hold'em Poker* hat nach diesem Gutachten im Vergleich zu *Seven Card Stud Poker*, obwohl es auch als

Geschicklichkeitsspiel eingestuft wird, mehr Glücksspielelemente. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

November 1996: „Gutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels 7-Card-Stud-Poker“ von D., Institut für Statistik, Operations Research und Computerverfahren, Universität Wien (mathematisches Gutachten), samt dem Zusatz (Addendum)

Aus der Sicht der Erlernbarkeit von rationalen Strategien, erfordere das Spiel relativ wenig Geschicklichkeit. Die Strategie bestehe nicht im Siegen, sondern im Minimieren des Verlustes. Da das Bluffen primär ein Bluffen beim Einsatz ist und keinen Einfluss auf die strategischen Züge enthält, sei es nur beschränkt für die Beurteilung der Geschicklichkeit heranzuziehen. In der abschließenden Einschätzung (siehe Addendum Seite 16), haben die drei vorgenannten Gutachter festgehalten, auf Grund der Komplexität von Kartenspielen wie "Poker" und "Schnapsen" sei eine *"qualitative und quantitative Analyse bislang noch nicht zu Ende geführt worden. Aus diesem Grund sei die Reihung der Spiele nach Geschicklichkeit notgedrungen eher subjektiv ausgefallen, wobei wir unterschiedlicher Ansicht sind, was die genaue Reihung dieser Spiele betrifft."*

Dazu wurde bereits zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 festgehalten, dass das Spiel *Seven Card Stud Poker* überhaupt keine strategischen Züge nach der Spielregel aufweist, die ein Gewinnen im einzelnen, konkreten Spiel "kausieren", wie dies aber beim Schnapsen der Fall ist. Wesentlich ist, dass das Gutachten feststellt, dass das Bluffen erst in der 2. Phase des Spiels, anlässlich der Wette über die bestmögliche Kartenkombination zum Tragen kommt. Der Bf. wurde entgegnet, dass dem Kartenspokerspiel im ursprünglichen Gutachten wenig Komplexität zugesprochen wird, weder was rationale Strategien, noch was das Bluffen betrifft, aber der Zusatz zum Schluss kommt, dass wegen der Komplexität des Spiels eine Analyse nicht zu Ende geführt wurde.

Juni 1999: „Sachverständigengutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels Seven Card Stud Poker“ von C, Vorstand am Institut für Statistik und Operations Research, Karl Franzens Universität Graz (mathematisches Gutachten)

Dieses Gutachten wirft einen Blick auf die mathematische Wahrscheinlichkeit und ordnet das Kartenspiel *Seven Card Stud Poker* eindeutig der Gruppe der Glücksspiele zu, da der Ausgang des Spiels vorwiegend vom Zufall abhängig anzusehen ist (52 Pokerkarten im Spiel, das ergibt 1 mal 2 mal 3 mal....mal 51 mal 52 (faktorielle) = ergibt mögliche Anordnungen der Karten in einer Größenordnung einer 68-stelligen Zahl). Daher handle es sich wegen der Vielzahl der Aufteilungen bei verdeckten Karten überwiegend, nahezu vollkommen, bei offenen Karten vollkommen um ein Glücksspiel. Daran ändere auch unterschiedliches Auftreten der Spieler nichts. Um das Spielergebnis vom Bluffen abhängig zu sehen, bedürfte es der Einbeziehung parapsychologischer Überlegungen (Seite 8). Das Zufallselement im Pokerspiel sah die Sachverständige primär (Seite 9) durch die verdeckten Karten und die minimale Wahrscheinlichkeit über deren Verteilung gegeben. Ob mehr oder weniger Bluff im Spiel ist, verringert aber nicht

die Primärabhängigkeit des Gewinnes bzw. des Verlustes vom Zufall. Je mehr offene Karten vorhanden sind, desto höher die Zufallsabhängigkeit und desto weniger Möglichkeit für Bluffen. Durch Bluffen werde die Zufallsabhängigkeit noch erhöht, da mögliche Schlüsse aus den verdeckten Karten gezogen werden und Bluffen einen Raum für weitere Wahrscheinlichkeitsrechnungen eröffnet.

Dazu wurde bereits zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 festgehalten, dass es nicht so sei, dass beim *Seven Card Stud* Poker alle Kartenkombinationen, die sich im Zusammenhalt mit den offenen Karten ergeben, abgeschätzt werden können. Die drei verdeckten Karten sind verborgen und durch keinen Hinweis erschließbar: "Ein Paar", "Zwei Paare", "Drilling", bei "Straight" und höherwertigeren Kartenkombinationen müssten in den offenen Karten "Anzeichen" für mögliche Kombinationen ersichtlich sein. Und genau das gelte laut UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 für *Texas Hold'em* Poker auch, nämlich die günstigen bzw. höherwertigen Kartenkombinationen müssten aus den Gemeinschaftskarten bereits ersichtlich und erschließbar sein.

Aufsatz über "Bluffen beim Pokerspiel" von E, Reichsuniversität in Leiden, Niederlande

In diesem Aufsatz wird der Schluss gezogen, *"dass das Bluffen beim Poker unter manchen Umständen zum Gewinn führen kann, sofern dieses gekonnt durchgeführt wird. Die Geschicklichkeiten, die hiezu angewendet werden müssen, sind komplex."* Der Autor definiert "Bluffen" wie folgt: *"Bluffen ist der Versuch, einen anderen an eine unrichtige Wiedergabe aus eigener Kraft glauben lassen"*.

Dazu wurde bereits zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 festgehalten: Aus dem von der Bf. vorgelegten Aufsatz über das Bluffen beim Pokerspiel ist nur sehr vage angeführt (*"unter Umständen zum Gewinn führen kann"*), in welchem Wahrscheinlichkeitsausmaß ein Bluff den Erfolg kausiert. Es ist nicht einmal andeutungsweise vorgebracht worden, wonach ein Bluff im einzelnen Spiel den Gewinn zwingend herbeiführen könnte. Stellt man diesen Aufsatz dem vorgenannten Gutachten gegenüber, so zeigt sich doch, dass das Phänomen „ich-denke-dass-du-denkst“ die Zufallsabhängigkeit noch erhöht, da nicht nur die möglichen Kartenzusammenstellungen der Mitspieler kombiniert werden müssen, sondern dazu auch noch deren Überlegungen mit allem wenn und aber.

6. April 2001: „Erstellung eines Sachverständigengutachtens über die Glücksspieleigenschaft des Kartenspiels Poker“ Sachverständiger F , Elektrotechnik und Maschinenbau, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger (soziologisches Gutachten: Tatsächliche Beobachtung der Elemente des Bluffens und deren Auswirkung auf den Spielausgang).

Dem vorhergehenden Artikel thematisch vergleichbar befasst sich dieses Gutachten nicht mit mathematischen Berechnungen, sondern ausschließlich mit dem soziologischen Aspekt des Kartenpokerspiels. Dieses Gutachten wurde der Bf. im Verfahren zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 als Beilage zum Vorhalt vom 13. Jänner 2004 mitgereicht. Das Gutachten besagt, dass eine Beeinflussung des Kartenpokerspiels natürlich durch

Ideenreichtum, Kombinationsgabe, Bieten und Kaufen der Karten vorhanden ist. Doch durch solche Überlegungen finden keine solchen Handlungen statt, die mit Sicherheit zum Gewinn führen. 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.

Bemerkt wird, dass die genannten Gutachten bereits der Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.), mit welcher das Rechtsmittelverfahren betreffend Kartenpokerspiel zum aufhebenden Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 rechtskräftig abgeschlossen wurde, zugrunde gelegt wurden. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 ist über <http://www.bmf.findok.at> abrufbar. Die Bf. führt auf den Seiten 7-8 ihrer Berufung/Beschwerde das Erkenntnis des VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 an, wonach das mathematische Gutachten von C als zu oberflächlich qualifiziert worden sei. Dazu ist zu entgegnen, dass das mathematische Gutachten von C erst 1999, also ein (1) Jahr nach dem besagten Erkenntnis verfasst wurde. Diesem Erkenntnis ist nicht zu entnehmen, dass der Verwaltungsgerichtshof das Kartenpokerspiel als Geschicklichkeitsspiel ansieht, sondern *„der Verwaltungsgerichtshof hat dem Bluffen eines Pokerspielers nur eine gewisse Bedeutung beigemessen“* (Fellner, Beurteilung von Glücksspielen im Strafrecht, Abgabenrecht und Verwaltungsrecht, RdW 2007/383, 386). Entgegen der Annahme der Bf. (und auch von Fellner, Beurteilung von Glücksspielen im Strafrecht, Abgabenrecht und Verwaltungsrecht, RdW 2007/383, 386, sowie Wojnar, Poker – ein Glücksspiel, in Strejcek (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet, 2006, 62) kam die Rechtsmittelinstanz dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 nach und holte das mathematische Gutachten von C (1999) und das soziologische Gutachten von F über die Auswirkungen des Bluffens (2001) ein. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02).

Wie aus <https://www.bmf.findok.at> 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). Mit Entscheidung VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 stützte sich der Verwaltungsgerichtshof auf das mathematische Gutachten von C und bestätigte die Glücksspieleigenschaften des Kartenpokerspiels. Bemerkt wird, dass dieses Erkenntnis **nicht zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG**, als Vorgängerbestimmungen zu den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG ergangen war, womit diesbezüglichen Einwendungen der Bf. in ihren diversen Stellungnahmen Recht gegeben wird.

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 Sachverständigengutachten nicht erforderlich, da § 1 Abs. 2 GSpG über authentische Interpretation *„insbesondere Poker und dessen Spielvarianten“* als Glücksspiele bezeichnet.

Das Bundesfinanzgericht ist der Ansicht, dass sich durch die ausdrückliche Nennung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG ein Gutachten, ob Poker ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel ist, erübrigt, da es sich um eine gesetzliche Anordnung handelt. Aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern wäre dies dem Fall vergleichbar, wenn ein Grundstück verkauft wird und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid Berufung erhoben werden würde, es sei ein Gutachten zu erstellen, ob Grund und Boden eine unbewegliche Sache sei und dem Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG zugeordnet werden könne und daher der Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterläge.

8.4. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.4.: Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche

Siehe dazu ausführlich UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.). Die Bf. führte als „Beweis“ für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker die Artikel *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff und auch *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>) an. Die Autoren beschreiben nicht die Geschicklichkeitsaspekte von Kartenspokerspiel, sondern vielmehr diese besondere Atmosphäre, welche das Kartenspokerspiel umgibt, nämlich dass jeder Spieler durch überlegene strategische Fähigkeiten gewinnen könne. Die Erzeugung dieser Atmosphäre ist jedoch nicht mit Geschicklichkeit zu verwechseln. In ihrer Darstellung der Studie *Hambach&Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure iT GmbH/Henze/Kalhamer*, Pokerstudie 2008 sind die Durchschnittsspieler, die zu mehr als der Hälfte der Fälle gewinnen, überrepräsentiert, die „anderen“ Spieler, die verlieren, wurden ausgeblendet. Es mag sein, dass diese Tests in der Theorie so funktionieren. Nach einer anderen Untersuchung, *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 67-68 und 102, hatten jedenfalls von den 146 befragten Personen, die überwiegend Pokerspiele spielen, 62,8% infolge des Glücksspiels Schulden im Durchschnitt von 15.000 Euro gemacht.

Die Bf. stützt sich bei ihrem Vorbringen, dass Kartenspokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel sei, auf **Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08** (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, **Abfrage vom 3.5.2011**): Nach dem Sachverhalt des Urteiles wurde in Gaststättenräumlichkeiten von einem Veranstalter ein Pokerturnier mit der Variante *Texas Hold'em Poker* abgehalten, bei dem als Gewinne Sachpreise, die von einem Sponsor zur Verfügung gestellt wurden, ausgelobt waren. Die angemeldeten Spieler mussten an den Veranstalter eine Teilnahmegebühr von 15 Euro bzw. von 40 Euro zahlen. Dieses Entgelt diente lediglich der Deckung der Veranstaltungskosten einschließlich des Überschusses für den Veranstalter, nicht hingegen der Finanzierung der Spielgewinne und stellte keinen Einsatz dar. Die Spieler zahlten nach dem Sachverhalt keinen Einsatz, sondern erhielten vom Veranstalter für die Setzrunden Chips mit je 1500 Punkten. Am

Ende konnten die sechs besten Spieler die nicht ausgeschieden waren die gesponserten Sachpreise gewinnen.

Das Landgericht Karlsruhe entschied, dass kein Fall des unerlaubten Glücksspiels nach dem Strafgesetzbuch vorliegt, da kein Einsatz gezahlt wurde:

„.....Zwar gibt es ein Urteil des Reichsgerichtes zur Glücksspielqualität von Poker (RG JW 1906, 798....) Jedoch bezog sich die Entscheidung aus dem Jahr 1906 ausschließlich auf die Spielform „Draw Poker“. Außerdem lässt auch das genannte Urteil eine eingehende Auseinandersetzung mit den verschiedenen Aspekten des Spiels vermissen. Die Schlussfolgerungen des Reichsgerichts können daher nicht ohne weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen werden. Beim Turnierpoker, welches – wie im vorliegenden Fall – über viele Runden („Hände“) und „Tische“ ohne die Möglichkeit des Abbruchs unter Mitnahme von Gewinnen gespielt wird, überwiegt jedenfalls die Geschicklichkeitskomponente. Das Zufallselement ist umso weniger bedeutsam je mehr „Hände“ gespielt werden müssen. Mit steigender Rundenanzahl kommt es mehr und mehr auf die Fähigkeiten der Spieler an. Ziel des Spiels ist es nämlich nicht, möglichst viele einzelne Runden zu gewinnen, sondern am Ende am meisten gewonnen zu haben. Dazu müssen die Spieler in der Lage sein, bei schlechten „Händen“ möglichst wenig zu verlieren und bei guten „Händen“ möglichst viel zu gewinnen. Dies erfordert taktisches Geschick, Strategie und mathematisches sowie psychologisches Einfühlungsvermögen – alles Eigenschaften, die als Geschicklichkeitselemente einzuordnen sind (Holznagel: Poker – „Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel“? MMR 2008, 439; Kretschmer, ZfWG 2007, 93). Wenn Poker in einigen landesrechtlichen Spielbankgesetzen zu den „Glücksspielen, die in Spielbanken gespielt werden dürfen“, gezählt wird, folgt hieraus keineswegs, dass Poker ein Glücksspiel im strafrechtlichen Sinn ist. Denn beim Strafgesetzbuch handelt es sich um ein Bundesgesetz....“

Das Landgericht Karlsruhe begründete sein Urteil weiter, dass die Definition des Glücksspielbegriffs im strafrechtlichen Sinn als weiteres zusätzliches Element verlange, dass durch die Leistung eines „Einsatzes“ die Aussicht auf einen von einem Zufall abhängenden Vorteil erlangt werde. Unter Einsatz werde nach herrschender Meinung jede Leistung verstanden, die in der Hoffnung erbracht wird, im Fall des „Gewinnens“ eine gleiche oder höherwertige Leistung zu erhalten und in der Befürchtung, dass sie im Fall des Verlierens dem Gegenspieler oder Veranstalter anheim fällt, jedenfalls müsse der Verlust des Einsatzes von einem ungewissen Ereignis abhängen. In diesem Fall wurde Eintrittsgeld gezahlt und war „stets verloren“.

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.

8.5. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.5.: Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig

Siehe dazu ausführlich UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.). Die Bf. führt in ihrer Berufung/Beschwerde an, dass das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel verfassungswidrig und EU-rechtswidrig 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 konkrete 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 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* , Verfassungsrecht⁸, 2009, Rz 275, Rz 277). 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, AnwBl 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*, Klang³ § 1270-1272 Rz 51).

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“.

Dem Argument der Bf: *„Sollten die traditionellen Pokerspielsalons den konzessionierten Spielbanken vor allem im Hinblick auf die Glücksspielabgaben gleich gestellt werden, bedeute dies eine schwerwiegende Gleichheitsverletzung“* kann nicht gefolgt werden, da die Spielbankabgabe für konzessionierte Spielbanken 30% der Jahresbruttospieleinnahmen beträgt, die Bf. aber mit 16% Glücksspielabgaben der Einsätze steuerrechtlich nicht schlechter gestellt ist.

8.6. Zu Berufungs/Beschwerdepunkt 4.6.: Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei unionsrechtswidrig

Nach dem Vorbringen der Bf. liege ein Verstoß gegen Unionsrecht vor, denn durch die Glücksspielnovellen 2008 und 2010 sei es zu einer beträchtlichen Ausweitung des Glücksspielmonopols durch Einbeziehen von als Geschicklichkeitsspiele zu wertende Spiele gekommen, dem keine sachlich gerechtfertigten Gründe entgegengehalten würden, als Spielerschutzvorschriften, und keinerlei Gutachten über die Qualifikation der nun als Glücksspiele fingierten Geschicklichkeitsspiele eingeholt worden seien. Die Bf. führt dazu mehrere EuGH-Urteile ins Treffen.

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). 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 Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit darstellen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 176). Derartige Beschränkungen sind 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, Betrugsvermeidung, 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). 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). **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). 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 Vertriebstechiken 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; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 177-178). Glücksspielmonopole können die Mitgliedstaaten nach der EuGH-Judikatur unter Berücksichtigung der in der Rechtsprechung festgelegten

Voraussetzungen beibehalten. (*Kreuzmair*, Poker und Recht. Rahmenbedingungen und Zulässigkeitsvoraussetzungen des Pokerspiels in Österreich, publiclaw.at, 21).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sprechen die EuGH-Urteile sogar gegen den Standpunkt der Bf. Das Anbieten von Lotto (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler*), der Betrieb von Geldspielautomaten (EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läär ä*), das Anbieten von Sportwetten (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*), sowie die Veranstaltung von Online Glücksspiel (EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa*) einer einzigen Einrichtung nach den nationalen Regelungen vorzubehalten widerspricht nicht dem Unionsrecht, wenn das durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt ist. Nur wenn der Schwerpunkt dieser nationalen Regelung auf der Einnahmenerzielung durch den Mitgliedstaat besteht, führt das zu einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit (EuGH 8.9.2010, C-409/06, Rs *Winner Wetten*) . Zum österreichischen Glücksspielmonopol entschied der EuGH, dass die Beschränkung der Konzession auf inländische Betreiber zur Verhinderung von Straftaten unverhältnismäßig, sowie dass die Konzessionsvergabe intransparent ist. Die Einschränkung auf 12 Konzessionen ist, da dadurch die Gelegenheit zum Spiel eingeschränkt ist, durch das Unionsrecht anerkannt, da damit ein Ziel des Allgemeininteresses ermöglicht wird, zu erreichen. Die Dauer der Konzession bis zu 15 Jahren sieht der EuGH als gerechtfertigt an, da der Konzessionär ausreichend Zeit benötigt, um die für die Gründung einer Spielbank erforderlichen Investitionen zu amortisieren. (EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann*). Letztgenanntes Urteil ändert nichts an der grundsätzlichen Monopolregelung. Darüber hinaus hat der EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* , ausgesprochen, dass in die Monopolregelung auch andere Spiele um Geld, die vergleichbare Merkmale aufweisen einbezogen werden können; auch Wetten bieten ebenso wie Glücksspiele, mit denen die im Übrigen nicht gleichgesetzt werden können, nach Leistung des Einsatzes eine Chance auf einen Geldgewinn; die Höhe der möglichen Einnahmen und der möglichen Gewinne zieht hierbei dieselben Gefahren von Betrug und anderen Straftaten sowie von schädlichen persönlichen und sozialen Folgen nach sich wie Lotterien. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 39).

Daher liegt in der namentlichen Nennung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG kein Verstoß gegen Unionsrecht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, und z.B. auch Wetten miteinbeziehen können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind. 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. Siehe dazu auch UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.).

9 . Der Spielvertrag des bürgerlichen Rechtes als Voraussetzung der Anwendung des § 57 GSpG.

Das Glücksspielgesetz umgreift den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge, bei welchen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd § 1267 ABGB. (*Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214). Der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspiels geht durch dessen Zuordnung zum Glücksspielgesetz nicht verloren. (*Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1272 Rz 1). Dadurch, dass das Glücksspielgesetz in § 1 Abs. 1 GSpG einerseits den Begriff des Spiels voraussetzt und in § 2 Abs. 1 GSpG die „*Obligatio*“, nämlich Preis gegen Hoffnung auf Gewinnchance umreißt, verweist es auf den Spielvertrag des ABGB, auf ein Rechtsgeschäft. (UFS 5.4.2012, RV/1194-W/12 ua).

Wo Steuergesetze - wie hier Glücksspiel, Ausspielung, Einsatz, Gewinn - Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind, ist zu prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist. Das Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, sein eigenes inneres System. Die Richtigkeit der Auslegung hängt vom Normzweck ab. Auch gleich lautende Begriffe sind innerhalb der Rechtsordnung variant, relativ und von der jeweiligen spezifischen Regelungsaufgabe geprägt. Folglich müssen auch die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus, aus dem Zweck, der Funktion des jeweiligen Steuergesetzes und seiner Normen heraus verstanden werden (*Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff).

Es ist daher zu untersuchen, welche Verträge vom Begriff der glücksspielgesetzlichen „Ausspielung“ umfasst werden. Die privatrechtliche Positionierung des Glücksspiels als Rechtsgeschäft „Glücksvertrag“ ist Voraussetzung für die glücksspielabgabenrechtliche Beurteilung.

9.1. Der Glücksvertrag im bürgerlichen Recht

Es geht nicht um den Bedarf einer Analyse der Glücksspiele für das bürgerliche Recht, sondern um den bürgerlich-rechtlichen Bedarf für die Glücksspielabgaben.

Das ABGB fasst im 29. Hauptstück eine Gruppe von Verträgen als Glücksverträge zusammen, denen allen gemeinsam ist, dass die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Das ABGB verwendet dafür auch den Ausdruck "Gewagte Geschäfte". Heute noch gebräuchlich ist das Synonym "aleatorische Verträge (*pacta aleatoria*)". (*Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich*, Klang³ § 1267 Rz 2). Das aleatorische Element ist Wesenskern eines Glücksvertrages. Bei den Glücksverträgen verspricht ein Vertragsteil dem anderen die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils und

letzterer nimmt diese an. Es muss die Möglichkeit bestehen, dass der eine Vertragsteil der die Hoffnung dem anderen verspricht, bei vereitelter Hoffnung auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff* in *Klang*² V 982). Charakteristisch für einen Glücksvertrag ist die Ungewissheit, ob sich der Vertrag für sich allein betrachtet im Endeffekt zum Vorteil des einen oder anderen Vertragsteiles auswirken wird. Maßgebend ist die Ungewißheit im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Mangelt es an der Hoffnung des ungewissen Vorteiles, liegt kein Glücksvertrag vor. (*Stefula* in *Fenyves/Kerschner/Vonklich*, *Klang*³ § 1267 Rz 7).

Ein Glücksvertrag liegt nur vor, wenn das Wagnis unmittelbarer Vertragsgegenstand ist. Normalerweise steht der Zufall, das Glück oder das Pech außerhalb des Vertrages und ist daher unbeachtlich. Bei einem Glücksvertrag wird die Frage, ob der eine dem anderen leisten muss, vertraglich vom Zufall abhängig gemacht. Kommt es den Vertragsparteien gerade auf das aleatorische Element an, nämlich, dass sie ihr Glück suchen, ihr Schicksal herausfordern, den Nervenkitzel suchen, was vor allem bei Spiel, Wette und Los der Fall ist, spricht man vom Glücksvertrag im engeren Sinn. (*Krejci* in *Rummel*, Kommentar zum ABGB, Band 2², zu §§ 1267-1274, Rz 5). Kommt es den Vertragsparteien wie etwa bei der Versicherung, der Leibrente und beim Hoffnungskauf zwar auf etwas anderes an, zB Absicherung gegen Schäden oder Sicherung des Unterhaltes, ist das Wagnis, dessen ungeachtet dem Rechtsgeschäft immanent, gäbe es ohne Wagnis das Rechtsgeschäft nicht, so spricht man von Glücksvertrag im weiteren Sinn. (*Wolff* in *Klang* 982; *Krejci* in *Rummel*, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6; *Stefula* in *Fenyves/Kerschner/Vonklich*, *Klang*³ § 1267 Rz 8, dort zitiert: § 344 des Ur-Entwurfes des ABGB: Zufälle, die uns zum Nutzen oder Schaden gereichen, nennen wird Glück oder Unglück). Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand die Hoffnung eines Vorteiles ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereitelter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff* in *Klang*², V, 982, *Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1).

§ 1269 ABGB zählt unter den Glücksverträgen ieS die Wette (§ 1270 ABGB), das Spiel (§ 1272 ABGB) und das Los (§ 1273 ABGB) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer Gewinnchance ist (vgl. *Wolff* in *Klang*², V, 984).

Gemäß § 1272 ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Die für Wetten festgesetzten Rechte gelten auch für Spiele. *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 613, 615, behandelt den vielumfassenderen Begriff des Spiels als den weiteren, so dass die Wette als eine Art des Spiels erscheint. (a.A. *Hasberger/Busta*, Top die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49, vgl. UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11). Spielzweck ist die Herbeiführung der „Spannung“, der sowohl beim Spiel als auch bei der Wette gegeben ist.

Spiele zeichnen sich durch ein Raum- und Zeitgefüge aus, in welchem eigene Regeln, die Spielregeln, durch die der Spieltypus definiert wird (z.B. Roulette, Kartenspokerspiel,

Fußballtoto usw.), gelten. (*Johan Huizinga*, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 17-18). Jedes Spiel spielt sich in einem begrenzten Raum ab, dem „Spielraum“, der durchaus auch ein virtueller Raum sein kann (z.B. Roulette und Kartenspiel können nicht gleichzeitig „auf demselben Tisch“ gespielt werden). Das jeweils einzelne Spiel hat zeitliche Grenzen. Der Spielvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Spieler zustande. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Von einem einzelnen Spielvertrag wird gesprochen, wenn sich der Spieler nach dem Ende jedes Spiels neu und frei entscheiden kann, ob er ein weiteres – gleichartiges oder anderes Spiel beginnen will oder nicht. Ein Spiel muss einen in sich abgeschlossenen Vorgang darstellen und eine eigene, gesonderte Chance auf Gewinn enthalten, dessen Ergebnisse zufallsabhängig sind = gesonderte Gewinnchance pro Spiel mit zufallsabhängigem Ergebnis. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 698). Das einzelne Spiel ist zu Ende, wenn feststeht, ob der Einsatz verloren oder ob ein endgültiger Gewinn erzielt wurde. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Das Synallagma der Spielteilnehmer (untereinander) ist nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Im Spielteilnehmer wird durch das Spielangebot die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung, die Hoffnung auf eine Gewinnchance geweckt. (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). Die „Gegenleistung“ die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Es kann aber auch sein, dass er nichts bekommt und seinen Einsatz verliert.

Für Poker sowohl in Turnierform als auch als *Cashgame* ist das Vorliegen zweier Phasen typisch (vgl. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.):

1. Phase: Verteilung der Karten an die Spieler, bei *Texas Hold'em* Poker kommt noch das Auflegen der Gemeinschaftskarten dazu. Die Spieler überlegen sich anhand der Spielregel, ob sie eine aussichtsreiche Kartenkombination haben.
2. Phase: Die Spieler schließen Wetten darüber ab, wer von ihnen in Zusammenhang mit den Gemeinschaftskarten die höchstwertigste Kartenkombination hat. Sobald die Wetten abgeschlossen sind, zeigen alle Spieler ihre Kartenkombination und der Spieler mit der höchstwertigsten Kartenkombination gewinnt diese Wetten. Wenn ein Spieler auf seine Kartenkombination eine hohe Wette legt und kein anderer Spieler bereit ist, die Wette anzunehmen, dann gewinnt dieser Spieler die bereits gemachten Einsätze, auch wenn seine Kartenkombination nicht die Beste gewesen ist. Taktisches Verhalten (bluffen) kann nur in der 2. Phase des Spiels zum Einsatz kommen.

Der zivilrechtliche Spielvertrag funktioniert beim Kartenspiel folgendermaßen: Das Kartenspiel wird von den Spielteilnehmern freiwillig eingegangen und es wird von der überwiegenden Anzahl der Spieler in der „Freizeit“ gespielt. Das Kartenspiel ist für die Spielteilnehmer nicht das eigentliche Leben, doch kann es den Spielenden jederzeit

ganz in Beschlag nehmen. Das Kartenspokerspiel spielt sich in einem begrenzten Raum ab, auf einem Pokertisch, an den sich die Spielteilnehmer in der Absicht Kartenspoker zu spielen setzen, der Pokertisch ist der „Spielraum“. Das Kartenspokerspiel hat zeitliche Grenzen, es beginnt mit der Austeilrunde und endet mit dem Aufdecken der Karten, bzw., wenn der vorletzte Spieler das Spiel verlässt und der Gewinner feststeht. (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/2078-W/09; VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101). Der einzelne Spieler "steht unter Strom", und zwar vom Anfang des Spiels, der ersten Kartenzuteilrunde bis zum Zuteilen der letzten Karte. Durch dieses "Drumherum" um das Kartenspiel beim Poker stehen die Spieler unter Spannung. Mit dem Zuteilen der letzten Karte ist das Spiel wieder zu Ende, dann steht der Gewinner fest bzw. es stehen die Verlierer fest. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

Der Spielvertrag umfasst die 1. und die 2. Phase, er beginnt mit der 1. Phase. Angeboten wird die Spielmöglichkeit mit anderen Spielern gemeinsam an einem Pokertisch. Der Spielteilnehmer nimmt das Angebot an und übergibt seinen Einsatz. Daraufhin werden die Karten an die Spieler ausgeteilt und die Gemeinschaftskarten offen ausgelegt. In der 2. Phase wird die Wette abgeschlossen und die Einsätze getätigt. 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. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn die Spieler ihre bis dahin verdeckten Karten auf den Tisch legen und unter Beachtung der Gemeinschaftskarten der Spieler mit der besten Kartenkombination und die verlierenden Spieler ermittelt werden. Der Spielvertrag ist für den Spieler zu Ende, der vorzeitig aus dem Spiel ausscheidet und er damit seinen bisherigen Einsatz „verliert“. Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn nur mehr zwei Spieler übrig sind und der vorletzte Spieler aus dem Spiel ausscheidet. Schließlich wird dem gewinnenden Spieler der Gewinn zugeschoben.

Das Kartenspokerspiel ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag. Das Synallagma der Spieler untereinander ist nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Im Spieler wird durch das Spielangebot die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung, die Hoffnung auf eine Gewinnchance geweckt.

(Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, RZ 9). Beim Kartenspokerspiel besteht die Verpflichtung jedes Spielers, den Einsatz zu leisten, bzw. den Einsatz in die Mitte des Pokertisches zu legen, dagegen besteht der „Anspruch“ eines jeden Spielers in der Hoffnung auf die Chance zu gewinnen, die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung. Diese 1. Phase inkludiert das Überlegen jedes Spielers, wie er seine Karten nach der Spielregel bestmöglich kombinieren kann. Desgleichen wird er

Überlegungen anstellen, welche Kartenkombinationen die anderen Spielteilnehmer haben könnten. Jeder Spieler hofft für sich, dass er das Spiel gewinnt, das heißt, nicht nur seinen Geldeinsatz zurückbekommt, sondern auch die Einsätze der anderen Spielteilnehmer. Es besteht die Möglichkeit mit Blick auf die Gemeinschaftskarten im Vergleich mit den eigenen Karten die Gewinnchance abzuwägen. Soll weiter gespielt werden? Soll ein Risiko eingegangen werden? Sollen all die Einsätze verloren werden? Es eröffnet sich ein Entscheidungsspielraum. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass das Zufallen der Karten und das Auflegen der Gemeinschaftskarten zufallsbedingt ist. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). In der 2. Phase versucht der Spieler, seine Chancen, ein besseres Blatt zu erhalten abzuschätzen: "Werde ich meine Einsätze verlieren? Werde ich gewinnen? Meine Einsätze und noch viel mehr dazu, den ganzen Pot?". (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). Das aleatorische Moment der Ungewissheit liegt darin, dass die Spielteilnehmer in der 2. Phase, in welcher sie darüber wetten, wer von ihnen die bestmögliche Kartenkombination hat, allein auf die Hoffnung auf eine Gewinnchance ihre Einsätze tätigen. Die Spielteilnehmer wissen nicht, wer von ihnen tatsächlich die höchste Kartenkombination hat und sie wissen auch nicht, ob überhaupt und wenn ja, welcher Spielteilnehmer von ihnen das Spiel vorzeitig verlassen wird. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). Die Hoffnung auf Gewinnchance, die als Gegenleistung für den Einsatz des Spielers besteht, ist das prägnante Merkmal sowohl der 1. als auch der 2. Phase, beim Kartenpokerspiel endet das Spiel mit dem Aufdecken der Karten, von 10 Spielteilnehmern hat 1 Spieler das Spiel gewonnen, 9 Spieler haben ihr Geld, ihre Einsätze verloren.

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. 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.

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

Die Bf. bestritt nicht, dass sie Kartenpokerspiele, die dem zivilrechtlichen Rechtsgeschäft Spiel gemäß § 1272 ABGB entsprechen, als *Cashgame* und in Turnierform anbot.

9.2. § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG erhebt nur bestimmte Glücksverträge ieS zu seinem Regelungsinhalt und bezeichnet sie als Ausspielungen

Das Glücksspielgesetz nimmt in § 1 Abs. 1 GSpG nur den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los) in seinen Gegenstand auf, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Dem Spielbegriff des § 1272 ABGB kommt in Bezug zu § 1 Abs. 1 GSpG zwar

konstituierende Funktion zu, aber er differenziert das Rechtsgeschäft Spiel nicht in Glücksspiele, deren Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist und solchen bei denen das nicht der Fall ist („Geschicklichkeitsspiele“), aus, denn in seiner komplexen Fassungskraft umgreift er beide. (dazu ausführlich UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 zu § 33 TP 17 – Bf.). Nach dem Glücksspielgesetz wird der Spielvertrag aufgrund des bürgerlichen Rechts abgeschlossen und es lässt die vertraglichen Vereinbarungen unangetastet. (Siehe auch UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06, zur Gesellschaftsteuer: Gesellschaftsrecht – Umgründungssteuergesetz).

Das Glücksspiel des § 1 GSpG ist der Überbegriff über die „Auspielung“. In § 2 GSpG heißt es, dass eine Auspielung ein Glücksspiel ist, also das genannte bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft Spiel, dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist. Mit der Glücksspielnovelle 2008 erfolgte eine auf Parallelisierung mit § 1 Abs. 1 GSpG und damit auch mit dem zivilrechtlichen Spielvertrag ausgerichtete Neufassung: *„Der Begriff einer Auspielung 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 Auspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (*Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Auspielungsbegriff, 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).

Das bedeutet, nach dem Glücksspielgesetz sind Auspielungen

- Glücksspiele,
- bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist,
- die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden
- und die entgeltlich sind.

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 Auspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss.

Im Auspielungsbegriff 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)).

9.3. Die Bf. ist Unternehmerin iSd § 2 GSpG

Der Auspielungsbegriff ist mit dem glücksspielmonopoleigenen 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. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt. 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 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 Kartenpokerspielen in Form des *Cashgame* oder in Turnierform teilzunehmen. Damit wird aber steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht.

Insoweit ist dem Glücksspielgesetz zu entnehmen, dass das Rechtsgeschäft Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG unterliegt. Nunmehr ist für die von der Bf. aufgeworfene Streitfrage zu untersuchen, welchen steuerlichen Charakter die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG haben.

10. Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG

Die Glücksspielabgaben sind keine „neue Steuer“, sondern „**neu geregelt**“.

Bereits nach den Materialien zum Glücksspielgesetz 1960 wollte man die in verschiedenen Gesetzen verstreuten Regelungen im Glücksspielgesetz **und** im Gebührengesetz konzentrieren (165 BlgNR 9. GP; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101, Varro, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011/654). Im Artikel o.A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356, wird betont, dass **aus steuerlicher Sicht 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 ersetzen (Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010)). Alle Ausspielungen, deren Durchführung nach dem Glücksspielgesetz durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann, sollten „gebührenrechtlich gleichbehandelt und zusammengefasst werden. (1080 BlgNR 17. GP; o.A., GSpG-Novellen - steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356). Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen soll, bezeichnet. (RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG). Damit ist sie aber eine Rechtsverkehrsteuer auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge außerhalb des Glücksspielmonopols, wenn vom Inland aus daran teilgenommen wurde. 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*“ in § 57 GSpG transferiert und heißen fortan Glücksspielabgaben, zu deren Leistung der (Lotterien-)Konzessionär ebenfalls verpflichtet ist. Die Übertragung der Bestimmungen aus dem Gebührengesetz in das Glücksspielgesetz führte zu weiterer Übersichtlichkeit. § 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben, **besteuert wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge**. Die Art und Form der Durchführung des Spiels ändert nichts daran, dass der Spielvertrag aufgrund der **§§ 1267 ff ABGB** zustande kommt.

11. Die Verschränkungen zwischen Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG und den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG

Um zu zeigen, dass die Literatur und Judikatur zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG, die die Bf. bis 31.12.2010 verwirklichte, im Großen und Ganzen auch zur Interpretation der Glücksspielabgaben herangezogen werden kann, soll ein Vergleich die Ähnlichkeiten zwischen Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgabe aufzeigen.

- **Steuergegenstand:** Die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel (Der Begriff Ausspielung gemäß § 57 GSpG umfasst sämtliche entgeltlichen Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung), wenn daran vom Inland aus teilgenommen wurde. Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt, wenn die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wiederholt - unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“, also gegenüber dem Gebührengesetz nur bestimmte Glücksverträge, die Rechtsgeschäfte werden auf entgeltliche Glücksverträge mit unternehmerischer Mitwirkung eingegrenzt. Das Glücksspielgesetz ist nicht in § 15 Abs. 3 GebG, der eine Gebühren- und Verkehrsteuerkumulation verhindern soll genannt, wohl aber in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG: Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen,

wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG ist.

-Befreiungen und Ermäßigungen: Wie im Gebührengesetz sind Befreiungen (§ 57 Abs. 6 GSpG) und Ermäßigungen (§ 57 Abs. 7 GSpG und § 58 GSpG) von der Glücksspielabgabe vorgesehen, die sachlich formuliert sind.

- Bemessungsgrundlage: Bei den einzelnen Rechtsgeschäftsgebühren ist Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles, z.B. bei den Bestandvertragsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG das Entgelt, bei den Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG der Einsatz des Spielteilnehmers, also das Entgelt, der Preis. Der Spieleinsatz ist der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, dass sich die Behauptung im Meinungsstreit als richtig erweist. (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; *Rummel*, Kommentar zum ABGB, Bd I², 336f; *Klang* in *Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB², IV/1, 3ff; *Larenz*, Methodenlehre, 430; *Strejcek/Bresich* (Hg.), GSpG 1989, Stand 1.1.2009, zu § 2, Rz 9). § 57 Abs. 1 GSpG sieht als Grundtatbestand ebenfalls vor, dass Bemessungsgrundlage die Leistung eines Vertragsteiles ist, nämlich der Einsatz.

Wie der Spieleinsatz tatsächlich erbracht wird, ob der Spielteilnehmer z.B. das Geld dafür von einem Angehörigen geschenkt erhalten hat, ist dabei gleichgültig. Das ergibt sich aus dem Vergleich mit der Judikatur und Literatur zur Umsatzsteuer (VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; s.a. O.A., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101), der Grunderwerbsteuer (VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37; *Schwimann*, ABGB³, 2006, zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5; VwGH 23.1.1976, 731/74; VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08, Wohnbauförderung mittels nicht rückzahlbarer Zuschüsse durch das Land), den Kapitalverkehrsteuern (EuGH 17.10.2002, C-339/99, Rs ESTAG, EuGH 17.20.2002, C-138/00, Rs Solida, Tech Gate) und zum „Preis“ bei den Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 GebG, und zwar zum Hoffnungskauf (VwGH 19.3.1990, 89/15/0085, z.B. UFS 20.12.2013, RV/2388-W/13 ebenfalls zur Glücksspielabgabe, dzt. anhängig bei VwGH zur Zl. 2013/17/0917). Da § 57 Abs. 1 GSpG „Auspielungen“ besteuert, ist § 2 GSpG insofern maßgeblich, als es danach ebenfalls gleichgültig ist, wie der Einsatz aufgebracht wird.

- Entstehen der Steuerschuld: § 59 GSpG sieht mehrere Steuerschuldentstehungstatbestände vor, z.B. im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages, bei Auspielungen grundsätzlich mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Nach § 16 Abs. 5 lit. b GebG vor dem 1.1.2011 entstand die Gebührenschuld bei Auspielungen ebenfalls mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht. Vergleichsweise lautet § 16 Abs. 5 GebG idGF ab 1.1.2011, dass die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG mit der Bezahlung des Spieleinsatzes entsteht.

- **Steuerschuldner:** 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. Bei den Glücksspielabgaben gilt als Vermittlung die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen und Gewinnen und darüber hinaus auch die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise. Vergleichsweise sind gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur Entrichtung der Wettgebühren die Personen, die gewerbsmäßig Spielen abschließen oder vermitteln zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Haftung der übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen gemäß § 30 GebG findet allerdings kein Pendant bei der Glücksspielabgabe. Die Bf. wurde nicht als Vermittlerin, sondern als Veranstalterin der Ausspielungen gemäß § 59 Abs. 2 GSpG als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen.
- **Entrichtung:** Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben 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 abzuführen. Die Bestimmungen zur Selbstberechnung der Wettgebühren sind in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG im Wesentlichen gleichlautend geregelt. Eine vergleichsweise dezidierte Vorschrift wie § 28 Abs. 4 GebG zu besonderen Aufzeichnungen bei den Wettgebühren enthalten die Glücksspielabgaben nicht.
- **Bewertung:** § 59 Abs. 6 GSpG verweist für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen für Zwecke der Glücksspielabgaben auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes und entspricht ansonsten dem Wortlaut des § 26 GebG.
- **Eingabengebühren für Konzessionserteilungen gemäß § 59a GSpG:** nach § 59a Abs. 4 GSpG gelten für die Gebühren im Übrigen die Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957 über Eingaben und amtliche Ausfertigungen.
- **Unentgeltliche Glücksspiele:** § 58 Abs. 3 GSpG sieht für Preisausschreiben die ermäßigten Glücksspielabgaben von 5% vor. Preisausschreiben waren nicht von § 33 TP 17 GebG erfasst, da dieser nur entgeltliche Glücksverträge zum Gegenstand hatte und hat, wie auch die Rechtsgeschäftsgebühren grundsätzlich nur entgeltliche Rechtsgeschäfte besteuern. Preisausschreiben wurden bis 31.7.2008 als Schenkungen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz zugeordnet (z.B. VwGH 15.3.2001, 98/16/0205), waren aber gemäß § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG schenkungssteuerbefreit. Zur Abgrenzung „zwischen dem Glücksvertrag und freigebigen Zuwendungen iS des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG“ befasste sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 4.11.1994, 94/16/0030.
- **Gleichbehandlung der Glücksspielabgaben und Wettgebühren in Bezug auf das Finanzstrafgesetz:** Wettgebühren sollen ebenso wie Glücksspielabgaben dem Finanzstrafgesetz unterliegen, denn ohne diese Regelung würden zwar

Glücksspielabgaben, nicht aber Wettgebühren dem Finanzstrafgesetz unterfallen. (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Artikel 5, Änderung des Finanzstrafgesetzes).

- Gleichstellung der Glücksspielabgaben mit § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG idfF als ausschließliche Bundesabgaben im Finanzausgleichsgesetz 2008: „*Die neue Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG ersetzt, abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen, die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG, welche ausschließliche Bundesabgaben sind und ist daher ebenso als solche einzustufen.*“ (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Artikel 6, Änderung des Finanzausgleichsgesetzes 2008).

Aus diesem normativ-theoretisch entfalteten Konzept ist folgende Ordnungsstruktur der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG ersichtlich. Das Glücksspielgesetz greift in § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG einen Teil von Glücksverträgen heraus, bezeichnet sie als Ausspielungen und besteuert sie mit den Glücksspielabgaben. Nur das Glücksspiel mit unternehmerischer Mitwirkung, wenn dessen Ergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist, unterliegt der als Glücksspielabgabe bezeichneten Steuer gemäß § 57 GSpG. Dadurch, dass das Glücksspielgesetz in § 1 Abs. 1 GSpG einerseits den Begriff des Spiels voraussetzt und in § 2 Abs. 1 GSpG die „*Obligatio*“, nämlich Preis gegen Hoffnung auf Gewinnchance umreißt, verweist es auf den Spielvertrag des ABGB.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird diese Interpretation durch die jahrzehntelange gegenseitige Verschränkung des Glücksspielgesetzes mit den Rechtsgeschäftsgebühren des § 33 TP 17 GebG in seinen unterschiedlichen Fassungen und den parlamentarischen Materialien zur Einführung der Glücksspielabgabe mit der Glücksspielnovelle 2008 deutlich unterlegt. Die (spätere) Hereinnahme der ursprünglich der Schenkungssteuer unterliegenden Preisausschreiben unter die Glücksspielabgabe zeigt aus steuerlicher Sicht, dass damit ein Verstärkungseffekt in der Angleichung der Glücksspielabgaben an die Gebühren und Verkehrsteuern verbunden ist. Die Glücksspielabgaben lassen sich ontologisch auf die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG zurückführen und werden weitestgehend analog zu den Rechtsgeschäftsgebühren und den Verkehrsteuern ausdifferenziert. Wenn es in den Materialien heißt, dass die Glücksspielabgaben eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen sind, wird letztendlich der Abschluss des Rechtsgeschäftes Glücksspiel besteuert. Auch die Einschränkung des § 1 Abs. 1 GSpG auf solche Glücksverträge, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, stellt auf eine Wortfolge ab, die sich in einem anderen (Verkehrs-)Steuergesetz, in § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG findet. (UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11). Zur Interpretation der Glücksspielabgaben können daher im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden.

Die Dominanz des bürgerlichen Rechtes bei der Auslegung der Rechtsgeschäftsgebühren, die sich zweifelsohne institutionalisiert hat ohne die wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Betracht zu lassen (*Tipke, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß*¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll, Rentenbesteuerung*³, 590ff), lässt sich auch historisch erklären: *Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes*, Wien, 1913, 8:

„Das allgemeine bürgerliche Gesetzbuch (ABGB) vom 1.6.1811 enthält im weitesten Maße die Rechtsbegriffe und rechtlichen Grundlagen, worauf das Gebührenrecht aufgebaut ist. Der § 1 A GebG 1850 deutet das gegenseitige Verhältnis im Wesentlichen an, indem er zur Gebührenpflicht der Rechtsgeschäfte voraussetzt, dass nach den bürgerlichen Gesetzen Rechte begründet, übertragen, befestigt umgeändert oder aufgehoben werden. Auch sonst wird im Gebührengesetz 1850 (§ 37, 44 ua.) ausdrücklich auf das ABGB Bezug genommen. Dieses kann daher zur Auslegung immer herangezogen werden, wenn die Gebührenvorschriften selbst nicht abweichende Bestimmungen enthalten und soweit nicht andere besondere Gesetze (z.B. Handelsgesetzbuch usw.) in Frage kommen.

Das war und ist auch konstitutiv für die Glücksverträge, die bereits im Gebührentarif TP. 57 GebG 1850 als jene „Verträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird“ bezeichnet wurden. Dazu gehörten *„Wetten, Lotterien und andere Ausspielungen, der Hoffnungskauf, der Bodmereivertrag, Versorgungs- und Versicherungsverträge und Leibrentenverträge“*. (*Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes*, Wien, 1913, 267).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass den Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG durchwegs Rechtsgeschäftsgebühren- bzw. Verkehrsteuercharakter zukommt, die Interpretation erfolgt im Licht des ABGB unter Beachtung einerseits der Eigentümlichkeit der glücksspielgesetzlichen Terminologie und andererseits der bei allen Abgabengesetzen elementaren wirtschaftliche Betrachtungsweise.

§ 57 Abs. 1 GSpG regelt ausgehend vom besonderen Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG den Grundtatbestand der Glücksspielabgaben. Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Die Glücksspielabgabepflicht der Bf. als Anbieterin von Kartenpokerspielen gründet sich auf § 57 Abs. 1 GSpG wonach die Glücksspielabgabe für Ausspielungen 16% vom Einsatz, beträgt.

12. Die Bf. als Steuerschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich

Für die Bf. sei es nicht abzusehen, mit welcher Abgabepflicht aufgrund der Zahl der Spielverträge der Spiele 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 Zweckmäßigkeitsgründen 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 Lotterienkonzessionsinhaber und Bewilligungsinhabern gemäß § 5 GSpG gleichgestellt. Die Nahebeziehung der Bf. ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben.

Die Besteuerung von Kartenpokerspielen 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 setzten, dh. 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 Jänner 2011 bis April 2011 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).

13. 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 9.3. 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 Beitragstäter erforderliche Kausalität des Verhaltens des Beitragstäters für das Verhalten des Haupttäters 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 Spielbankkonzessionen 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.“* (BGBl. 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 Jänner bis April 2011 ist die Vorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG zwar aufrecht, hat aber zu den Glücksspielabgaben – wie das Finanzamt richtig feststellt - keinerlei Bezug.

13. Ergebnis

Die Bf. bot im Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 interessierten Personen die Möglichkeit Kartenspokerspiele 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.

Zu Streitpunkt 1.: Poker wurde vom VfGH 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 Glücksspielabgabepflicht auf ihre früheren Rechtsgeschäftsgebührenverfahren, die aber für die Glücksspielabgabe wegen deren Rechtsverkehrsteuereigenschaft, durchgegangen werden mussten:

- bereits in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 zu § 33 TP 17 GebG der Bf. wurde festgestellt, dass die Assoziation der Internationalen Pokervereinigung mit der IMSA zur Anerkennung des Kartenpokerspiels als Denksport („**Pokersport**“) nicht der Zufallsabhängigkeit des Kartenpokerspiels widerspricht. Denk- und Körpersport sowie Kartenpokerspiel liegen zwar in derselben lebensweltlichen Erscheinungsform des bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäftes Spiel gemäß § 1272 ABGB, doch infolge der ausschließlichen oder vorwiegenden Zufallsabhängigkeit des Kartenpokerspiels unterliegt es zusätzlich dem Regelwerk des Glücksspielgesetzes und damit für den fraglichen Zeitraum der Glücksspielabgabe.

- das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 1 GSpG „**vorwiegend**“ wird im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung analog zu anderen Verkehrsteuergesetzen, wie § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG als „nahezu ausschließlich“ ausgelegt. Auch in der Literatur ist der mathematisch-statistische Ansatz 49/51 überholt (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 1 Rz 5) insoweit wird der Bf. Recht gegeben .

- **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).

- bereits in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 zu § 33 TP 17 GebG der Bf. wurde festgestellt, dass die von der Bf. angegebenen **Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche** und zwar insbesondere *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2.; *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>) und

Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>), keinen Beweis zur Geschicklichkeitskomponente des Kartenpokerspiels darbietet, sondern detailliert die Illusion, die Spielwelt des Pokerspiels, die auf der Identifikation mit dem „geschickten“ Gewinner aufbaut, beschreibt, die Situation des Verlierers aber ausblendet. **Die Bf. stellte 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-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011) ausgedruckt und auszugsweise wiedergegeben und bereits in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 besprochen. Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienen“ 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 entfaltet. (ausführlich zu Berufsspieler UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

- **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 Glücksspielverordnung, 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.

Zu Streitpunkt 2. Glücksspielabgaben: Durch die Glücksspielgesetznovelle 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. Man kann durchaus sagen, bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Art Rechtsgebühren bzw. um eine Rechtsverkehrssteuer (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 glücksspielmonopoleigene Unternehmervoraussetzung iSd § 2 GSpG, da sie die konkrete Spielmöglichkeit in ihren Räumlichkeiten anbot.

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

Da mit den (allen) Glücksspielabgaben der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird, sind Steuerschuldner die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben- Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzten, 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.

Da mit den (allen) Glücksspielabgaben der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird, sind Steuerschuldner die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben- Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzten, 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.

Zu Streitpunkt 3. Es gibt **keine Konnexität zwischen § 57 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG** idFv VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua., da er lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vorsah und der Bezug zu § 2 GSpG das Vorliegen einer Ausspielung nicht in Frage stellte. Im Gegenteil, die RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweist auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2 GSpG, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. § 60 Abs. 24 GSpG hatte daher mit den Glücksspielabgaben gemäß § 57

GSpG nichts zu tun, sie höhle den Steuertatbestand jedenfalls nicht iSe Begünstigung für die Bf. wieder aus.

14. Schlussfolgerungen

Zu Streitpunkt 1. 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*). Auch das Urteil EuGH 9.9.2010, C-64/08, Rs *Engelmann* hat daran nichts geändert. Darüber hinaus hat der EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* , ausgesprochen, dass in die Monopolregelung auch andere Spiele um Geld, die vergleichbare Merkmale aufweisen, - wie z.B. Wetten - einbezogen werden können (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 39).

Zu Streitpunkt 2 . Die Bf. veranstaltete im Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und in Turnierform, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Auspielung“ 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 „Auspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz. Die Bf. ist weder Lotterienkonzessionärin gemäß § 14 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. 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.

Zu Streitpunkt 3. 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.

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

Aus all diesen Gründen war der Berufung/Beschwerde der Erfolg zu versagen.

15. Zulässigkeit der Revision

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 und § 59 GSpG gibt. Die Verfahren zur Glücksspielabgabe 2014/17/0017 und Zl. 2014/17/0018 sind dzt noch anhängig.

Wien, am 18. Dezember 2014