

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****MASSEVERWALTER*Bf+ADRESSE****

1. gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO vom 26. Juni 2012, mit welchem die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für Pokerturniere im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 festgesetzt wurde (RV/7102176/2012)
2. gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO vom 26. Juni 2012, mit welchem die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für Poker – Cashgames im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 festgesetzt wurde (RV/7102177/2012) ,
3. gegen acht Bescheide gemäß § 201 BAO vom 16. April 2012, mit welchen die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate Jänner bis August 2011 festgesetzt wurde (RV/7102180/2012 RV/7102181/2012 RV/7102182/2012 RV/7102183/2012 RV/7102184/2012 RV/7102185/2012 RV/7102186/2012 RV/7102187/2012) ,
4. gegen fünf Bescheide gemäß § 201 BAO vom 18. Oktober 2013, mit welchen die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate September bis Dezember 2011 und Jänner 2012 festgesetzt wurde (RV/7100315/2014)
5. gegen fünf Säumniszuschlagsbescheide vom 26. Juni 2012, mit welchen die Säumniszuschläge zur Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für Pokerturniere im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 festgesetzt wurden (RV/7102178/2012) ,
6. gegen sechs Säumniszuschlagsbescheide vom 26. Juni 2012, mit welchen die Säumniszuschläge zur Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für Poker – Cashgames im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 festgesetzt wurden (RV/7102179/2012) ,

alle des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel StNr. ****x1****, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die zwei Rechtsgebührenbescheide, dreizehn Glücksspielabgabenbescheide und elf (erste) Säumniszuschlagsbescheide bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

- 1. Ist Poker ein Glücksspiel iSd § 1 GSpG und daher bis 2011 rechtsgeschäftsgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und ab 2011 glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 Abs. 1 GSpG? Ist diese Rechtsverkehrsbesteuerung unions- und verfassungsrechtswidrig? Hat die Übergangsbestimmung in § 60 Abs 24 GSpG für gewerberechtliche Pokerspielstätten eine Auswirkung auf die Rechtsverkehrsbesteuerung?**
- 2. Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG?**

Der gegenständliche Fall betrifft sowohl die Rechtslage 20.7.2010 bis 31.12.2010, nach welcher für Kartenspiel noch die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF bestand, als auch die Rechtslage 1.1.2011 bis 31.1.2012 nach welcher für Kartenspiel Glücksspielabgaben nach § 57 Abs. 1 Glücksspielgesetz anfallen.

Bemerkt wird, dass die vorliegenden Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) 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:

- 1. Verfahrensverlauf**
- 2. Verfahren Rechtsgeschäftsgebühr 20.7. bis 31.12.2010 und Säumniszuschläge**
 - 2.1. Bescheide
 - 2.2. Berufungen/Beschwerden Rechtsgeschäftsgebühren
 - 2.2.1. „Pokersport“
 - 2.2.2. Poker sei deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel (arg. „vorwiegend“)
 - 2.2.3. Klärung durch Sachverständigengutachten

- 2.2.4. Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche
- 2.2.5. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig
- 2.2.6. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei EU-widrig.

2.2.7. Beantragte Beweise

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

2.4. Berufungen/Beschwerden Säumniszuschläge

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

3. Verfahren Glücksspielabgaben Jänner bis August 2011

3.1. Bescheide

3.2. Berufungen/Beschwerden

3.2.1. Die Glücksspielabgabe setze das Vorliegen eines Glücksspieles voraus

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

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

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

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

3.2.6. Internationale Studien

3.2.7. Dissertation von Mag. Robert Wagner

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

3.2.9. § 57 GSpG sei auf gewerbliche, bereits bestehende Pokerkartencasinos nicht anzuwenden (neuer Unternehmerbegriff gemäß § 2 Abs. 2 GSpG)

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

3.2.11. Die Erweiterung des Glücksspielmonopols auf Geschicklichkeitsspiele begründe die Kompetenzverletzung

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

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

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

4. Verfahren Glücksspielabgaben September 2011 bis Jänner 2012

4.1. Bescheide

4.2. Berufungen/Beschwerden

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

5. Beweisverfahren

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Rechtsgeschäftsgebühren

6.2. Glücksspielabgaben

7. Zur Person der Bf.

8. Erwägungen

8.1. Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht verfassungswidrig (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012).

8.2. Die namentliche Aufzählung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG ist keine unzulässige Ausdehnung des Glücksspielmonopols

8.3. Aus den Glücksvertragsgebühren/Glücksspielabgaben ergibt sich keine Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols

8.4. Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben fallen trotz Gewerbeberechtigung für „Pokerspieler im Lebendspiel ohne Bankhalter“ an

9. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

10. Unzulässigkeit der Revision – Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

11. Säumniszuschläge zu den Rechtsgeschäftsgebühren (RV/7102178/2012, RV/7102179/2012)

11.1. Gesetzliche Grundlagen

11.2. Erwägungen

11.3. Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen

12. Unzulässigkeit der Revision - Säumniszuschläge

1. Verfahrensverlauf

Die Bf. betreibt an zwei Standorten (****STANDORT*1**, ****STANDORT*2**) Kartencasinos, in denen sie als Veranstalter interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen an ca. 50 Pokertischen zu spielen. **Es wird vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von Cashgames und Turnieren angeboten.** Die Bf. selbst beteiligt sich nicht an diesen Spielen und tritt nicht als Bankhalter auf. Die Bf. hat eine Gewerbeberechtigung „*Halten von erlaubten Kartenspielen, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter.*“ Das Gewerbe wurde am 10. Februar 2010 dem Magistrat der Stadt ****STANDORT*1** gemeldet.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2011 ersuchte die Bf. um **Vergabe einer Steuernummer** für die Abgabe der Erklärung „Abrechnung Glücksspielabgabe Finanzierungsbeitrag und Landeszuschläge gemäß § 59 Abs. 3 GSpG“. Mit weiterem Schreiben vom 22. Februar 2011 teilte die Bf. mit, dass sie diese Abgabe nicht hinnehmen werde, weil diese zu Unrecht eingenommen würde, sie werde mit einer monatlichen Steuer belegt, die fünfmal höher sei als ihr monatlicher Umsatz.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2011 gab die Bf. eine **Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG** und eine Vervollständigung der Unterlagen und Korrekturmeldung Jänner 2011 ab und zwar: Pokerturniere gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Bemessungsgrundlage $85.473,00 \times 16\% = 13.675,68$ Euro und Poker „*Cashgame*“ gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Bemessungsgrundlage $1.967.478,10 \times 16\% = 314.796,60$. Dazu legte die Bf. dar, dass sich die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe aus den Einsätzen der Spieler zusammensetze. Da für die Umsatz- bzw. Gewinnermittlung des Unternehmens die Einsätze der Spieler nicht relevant seien, seien auch keine Grund- und Hilfsaufzeichnungen vorhanden. Die Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgaben seien daher aufgrund von bestehenden Erfahrungswerten geschätzt worden und zwar anhand des Tischgeldes (*Rake*) das aufgrund eigener und internationaler Erfahrungswerte 3,5% des Einsatzes der Spieler betrage. Es werde auch darauf hingewiesen, dass aufgrund der geltenden Übergangsbestimmungen der GSpG-Novelle 2008 § 57 GSpG idG nicht anwendbar sei. Abschließend stellte die Bf. den Antrag, die Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Die Bf. überreichte **weitere Abgabemeldungen gemäß § 57 GSpG für die Zeiträume Februar 2011, März 2011, April 2011, Mai 2011, Juni 2011, Juli 2011 und August 2011.**

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der **Außenprüfung vom 20. März 2012** betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 und Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.8.2011 traf das Prüfungsorgan des Finanzamtes folgende Feststellungen: Die Bf. ist im Firmenbuch unter ****x2**** eingetragen. Die von ihr angebotenen am häufigsten

gespielten Pokervarianten sind Texas Hold'Em Limit und No Limit, Omaha Pot Limit. Es werden auch Turniere mit einem oder mehreren Rebuys und Add-Ons angeboten.

- Außenprüfung Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für den Zeitraum 20.7.2010 – 31.12.2020 : Dem Finanzamt wurden bis zum Zeitpunkt der Außenprüfung weder Abrechnungen, noch Unterlagen über die Gewinne der Glücksspiele vorgelegt. Laut Auskunft der Bf. konnten für diesen Zeitraum keine Unterlagen vorgelegt und keine geschätzten Daten bekannt gegeben werden, da keine Aufzeichnungen geführt worden seien. Somit schritt das Finanzamt zur Schätzung, ausgehend von den Vergleichswerten der Monate 07/11-12/11, da für diese Monate bereits Glücksspielabgabemeldungen abgegeben worden waren und das Finanzamt davon ausging, dass im Zeitraum ein Jahr zuvor Spiele im gleichen Ausmaß stattgefunden haben. Betreffend der *Cashgames* wurde von den gemeldeten geschätzten Potbeträgen der Zeiträume 20.7.2011-31.12.2011 abzüglich der Einsätze der Gewinner (40%) ausgegangen = Bemessungsgrundlage der Gebühr. Rein mathematisch bewege sich der Einsatz bei 10 Spielern zwischen 10% und 50%. Davon ausgehend, dass geübte Spieler mit schlechten Karten eher früher aussteigen, ergaben sich aus Erfahrungswerten diese 40% für den Einsatz des Gewinners. Daraus errechnete das Finanzamt eine Gebühr für ****STANDORT*1** von 1.415.768,93 und für ****STANDORT*2** in Höhe von 112.634,46 Euro. Betreffend der Turniere dieses Zeitraumes wurden von den gemeldeten Gewinnen die Einsätze der Gewinner abgezogen, was die Bemessungsgrundlage der Gebühr und eine Gebühr von 41.821,40 Euro ergab. Dieses Ergebnis der Außenprüfung händigte das Finanzamt der Bf. zur Wahrung des Parteiengehörs zur Stellungnahme aus und gab eine Frist zur Beantwortung bis 20. April 2012.

- Außenprüfung Glücksspielabgaben für den Zeitraum Jänner bis August 2011 : In den zu den Turnieren geführten Aufzeichnungen ist jedes einzelne Turnier enthalten (Turniernummer, Spielvariante, Turnierform, Anzahl der Teilnehmer, Wert = Summe Entry fee und Buy In). Zu den *Cashgames* werden täglich Aufzeichnungen betreffend der einzelnen Tische geführt (Tischnummer, Öffnung und Schließung der Tische, Dauer, Spiel, Limit). Es gibt einen Abrechnungsbeleg über die Einnahmen aus dem Spielbetrieb eines Tages. Die jeweiligen Glücksspielabgabemeldungen gemäß § 57 GSpG für die Monate Jänner 2011 bis August 2011 beinhalten die Berechnung der Glücksspielabgabe und eine ergänzende Stellungnahme. Den Anmeldungen sind Aufstellungen über Turniere und *Cashgames* in ****STANDORT*1** und ****STANDORT*2** angeschlossen. Die Glücksspielabrechnungen umfassen beide Standorte. Das Finanzamt ermittelte die Bemessungsgrundlagen zu den *Cashgames* aufgrund der von der Bf. selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis des Tischgeldes, das nach den Erfahrungswerten 3,5% der Einsätze beträgt. Die Errechnung erfolgte aufgrund eines nach Tischstunden wahrscheinlichen Stundensatzes an Tischgeld, abhängig von Spielvariante und Limit. Von diesem errechneten Tischgeld ausgehend erfolgte eine Schätzung der Einsätze, die die Bemessungsgrundlage der *Cashgames* darstellen. Das Finanzamt verglich die Tagesabrechnungsbelege mit den geschätzten Einnahmen aus dem Spielbetrieb

und beurteilte die Schätzung als plausibel. Das Finanzamt stellte fest, dass in den Glücksspielabgabeanmeldungen über die Turniere der Gewinn folgendermaßen ausgewiesen wurde: Teilnehmer x Buy In, Rebuys, Addons – abzüglich 3% für die Monatswertung und 3% für das Casino = 94% der geleisteten Einsätze. Das Finanzamt stellte fest, dass von Seiten der Bf. Satellite-Turniere, Free Roll-Turniere, Monatswertungsturniere und Turniere gemeinsam mit anderen Casinos, veranstaltet wurden, die im geprüften Zeitraum nicht angemeldet und daher die Glücksspielabgaben dafür nicht berechnet wurde. Die Nachforderung an Glücksspielabgaben gegenüber den selbstberechneten Beträgen ergab laut Bericht 27.175,63 Euro.

Stellungnahme der Bf.: Die Bf. gab mit Schreiben vom 14. April 2012, eingelangt beim Finanzamt am 19. April 2012, zur Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß 149 Abs. 1 BAO folgende Stellungnahme ab: „**Die von Ihnen angeführten Berechnungsergebnisse können unsererseits nachvollzogen werden und werden sohin als den Tatsachen entsprechend anerkannt. Alle Bereiche der rechtlichen Beurteilung respektieren wir als Ihre Rechtsansicht. Es wird, wie besprochen, ein rechtlicher Diskurs zu führen sein. Teilen können wir diese Ansicht in manchen Punkten freilich nur schwer. Wir ersuchen daher um die Erstellung des dem Prüfungsergebnis folgenden Bescheids und ersuchen bereits in diesem Schreiben um Stundung der offenen Beträge bis zu einer letztinstanzlichen rechtlichen Klärung.“**

Die Bf. überreichte weitere Abgabeanmeldungen gemäß § 57 GSpG für die Zeiträume September 2011, Oktober 2011, November 2011, Dezember 2011 und Jänner 2012

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung vom 14. Oktober 2013 betreffend Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.9.2011 bis 31.1.2012 traf das Prüfungsorgan des Finanzamtes grundsätzlich Feststellungen wie im Prüfbericht vom 20. März 2012. Die Nachforderungen an Glücksspielabgaben gegenüber den selbstberechneten Beträgen betrugen 6.923,55 Euro.

2. Verfahren Rechtsgeschäftsgebühr 20.7. bis 31.12.2010 und Säumniszuschläge

2.1. Bescheide

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 26. Juni 2012 die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für Pokerturniere im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 in Höhe von 41.821,40 Euro fest. (RV/7102176/2012).

Das Finanzamt setzte mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 26. Juni 2012 die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für Poker – Cashgames im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 in Höhe von 1.528.403,39 Euro fest (RV/7102177/2012) .

Als Begründung gab das Finanzamt zu beiden Bescheiden an, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden sei. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder

dem Prüfbericht zu entnehmen, welcher insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheide bilde. Die Festsetzung sei gemäß **§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO** auf Grund von nicht bekanntgegebenen selbstberechneten Beträgen, von Seiten der Bf. sei keine rechtzeitige Offenlegung der tatbestandsrelevanten Sachverhalte erfolgt.

Das Finanzamt setzte in einem (1) Formular mit sechs Bescheiden vom 26. Juni 2012 die Säumniszuschläge zur Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für **Pokerturniere** im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 fest (RV/7102178/2012)

Das Finanzamt setzte in einem (1) Formular mit sechs Bescheiden vom 26. Juni 2012 die Säumniszuschläge zur Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für **Poker – Cashgames** im Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 fest (RV/7102179/2012) .

2.2. Berufungen/Beschwerden Rechtsgeschäftsgebühren

Eingewendet wurde, dass zwar § 1 Abs. 2 GSpG in der geltenden Fassung „insbesondere“ als Glücksspiele nunmehr unter anderem Poker und deren Spielvarianten bezeichne. Es sei daher zunächst die Tatsachenfrage zu beantworten, ob das Kartenspiel Poker in seinen verschiedenen Variationen ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel im legistischen Sinn ist. Wäre nämlich Poker in seinen verschiedenen Spielvarianten kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel, so habe in einem zweiten Schritt eine rechtliche Prüfung zu erfolgen, ob der Bundesgesetzgeber das Glücksspielmonopol durch Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen sowohl nach nationalem als auch nach EU-rechtlichen Bestimmungen auszuweiten berechtigt ist, ob das Glücksspielmonopol des Bundes auch auf Geschicklichkeitsspiele ausgedehnt werden dürfe.

2.2.1. „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 durchföhre, als Bewerb vertreten sein.

2.2.2. 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 abhänge. 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 abhänge. Denn „überwiegend“ (überwiegende Mehrheit im GmbH-Gesetz, AktG, Wahlrechtsordnung) heißt „mehr als die Hälfte“ und „vorwiegend“ könnte 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. ****NAMEN****, Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994, das sie dem Rechtsmittel auch beilegte.

2.2.3. 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 Beziehung von Gutachtern zu klären, weil noch kein abschließendes Gutachten vorliege. Das Gutachten von sei bereits vom VwGH als oberflächlich qualifiziert worden und sei keinesfalls im Stande, das von *Univ. Prof. ****NAME*2***, von *Prof. ****NAMEN*****, 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 54/2010 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 Gebühr festzusetzen gewesen wäre.

Das Finanzamt hätte ein solches Gutachten anfordern müssen.

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

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

2.2.5. 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 BGBI. I Nr. 54/2010 und weiters ob durch den Verweis in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG auf § 1 Abs. 1 GSpG nicht weiterhin ausschließlich jene Spiele, die die Kriterien in § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen, die Gebührenpflicht auslösen.

Das österreichische Glücksspielmonopol gründe sich auf die Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG, welcher sich nach seinem Wesensgehalt am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.1.1925 orientiere. Die Gewerbeordnung aus 1859 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 abhänge, als freies Gewerbe veranstaltet werden können. Damit seien diese Spiele nicht vom Glücksspielmonopol erfasst und Pokersalons seien auch keine Spielcasinos. Daraus könne geschlossen werden, dass Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG zwar den einfachen Bundesgesetzgeber ermächtige, ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber ermächtige, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken, wie etwa auf Poker ohne Bankhalter als Geschicklichkeitsspiel, das bisher der Gewerbeordnung unterlag. Eine derartige Erweiterung sei verfassungswidrig.

2.2.6. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei EU-widrig.

Die Erweiterung des Glücksspielmonopols verstöße aber auch gegen EU-Recht. 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 Spielerschutzzvorschriften. Die exzessive Glücksspielwerbung in Österreich, mit einem Werbeaufwand von rund 50 Millionen Euro pro Jahr, stehe im Widerspruch zum EU-Recht. Glücksspiel sei in Österreich eine echte wirtschaftliche Tätigkeit, bei der es vor allem um Steuereinnahmen und die Maximierung privater Gewinne gehe.

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 ****Konzessionärin**** und den ORF eingebbracht und eingeleitet worden sei (CP ****x3****). Werde die Anwendbarkeit des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG bejaht, liege ein Beihilfentatbestand nach Art. 107 f AEUV vor. Denn einerseits würden diese Rechtsgeschäftsgebühren auf Glücksspiele von der nichtkonzessionierten Anbieterin erhoben werden. Andererseits werde der einzigen nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Anbieterin, der ****Konzessionärin****, ein aus staatlichen Mitteln bestehender selektiver Vorteil dadurch gewährt, dass auf diese Anbieterin diese Gebührenvorschrift nicht anzuwenden sei, sondern lediglich eine Konzessionsabgabe (Spielbankabgabe) zu leisten sei, was für die Bf. eine Schlechterstellung ergäbe. Die Schlechterstellung der Bf. ergäbe sich daraus, dass die abgabepflichtige Konzessionärin bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe die von ihr ausgegebenen Propagandajetons als Steuerabsetzbetrag in Abzug bringen könne, was bei der Rechtsgeschäftsgebühr nicht möglich sei. Bei der Bf. sei dadurch der Haftungsstock geschmälert worden. Weiters existiere bis heute keine entsprechende europaweite Ausschreibung nach dem Glücksspielgesetz, womit die Bf. keine Möglichkeit habe, eine Konzession nach dem Glücksspielgesetz zu erlangen. Andererseits sei zwar das Konzessionssystem des Glücksspielgesetzes geändert worden, allerdings sei schon auf Grund der unterschiedlichen Zeitpunkte des Inkrafttretens der beiden Novellen eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung in der Anwendung der novellierten Bestimmung und damit Verfassungswidrigkeit durch Verletzung des Gleichheitssatzes des Gebührengesetzes gegeben.

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

2.2.7. Beantragte Beweise

Die Bf. beantragte folgende Beweise:

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

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

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

Gutachten von Prof. ****NAMEN**** , Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994;

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

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

Das Finanzamt erließ keine Beschwerdevorentscheidung, sondern legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, die Berufungen/Beschwerden der Rechtsmittelinstanz vor. Im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, beantragte das Finanzamt die Abweisung und begründet diesen Antrag ausführlich auf mehreren Seiten, dass in § 1 Abs. 2 GSpG eindeutig normiert sei, dass Poker in Glücksspiel sei, dass auch bei Pokermeisterschaften und Turnieren der Zufall wegen der Einzelspielbetrachtung des Glücksspielgesetzes überwiege, dass keine Verfassungs- und Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliege, da die Einbeziehung von Glücksspielen ohne Bankhalter von der Kompetenz des einfachen Bundesgesetzgebers erfasst und das Veranstalten von Glücksspielen kein Regelungstatbestand der Gewerbeordnung sei, sondern in das Monopolwesen falle.

2.4. Berufungen/Beschwerden Säumniszuschläge

Fristgerecht wurden gegen die Säumniszuschlagsbescheide betreffend die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG für **Pokerturniere** für die Monate 08/2010 bis 12/2010 fünf Berufungen/Beschwerden erhoben. Bemerkt wird, dass gegen den Säumniszuschlagsbescheid zur Glücksvertragsgebühr 07/2010 (57,24 Euro) kein Rechtsmittel erhoben wurde.

Fristgerecht wurden gegen die Säumniszuschlagsbescheide betreffend die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG für **Poker-Cashgame** für die Monate 07/2010 bis 12/2010 sechs Berufungen/Beschwerden erhoben.

Eingewendet wurde, dass die von der Bf. veranstalteten Spiele keine Glücksspiele im legistischen Sinn seien und daher nicht der Gewinstgebühr (=Glücksvertragsgebühr) unterlägen. Diese Gebühr sei für die Bf. und für alle gewerblichen Pokercasinos ruinös und stelle zweifelohne eine verfassungs- und EU-widrige Erdrosselungssteuer dar. Nach der Rechtsprechung VwGH 25.6.1975, 1745/74 entspräche es nicht dem Sinn des Gesetzes, wenn ein Stundungsansuchen mit der Begründung abgewiesen werde, dass die Einbringlichkeit der Abgabe gefährdet sei, wenn der Abgabenzurückstand auf einer Besteuerung beruhe, die die Wirkung einer Erdrosselungssteuer habe. Genauso wenig dürfe man dafür einen Säumniszuschlag verlangen.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie *Univ. Prof. Winkler* und *Univ. Prof. Raschauer* vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das von § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

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

Das Finanzamt erließ keine Beschwerdevorentscheidung, sondern legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, die Berufungen/Beschwerden der Rechtsmittelinstanz vor. Im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, beantragte das Finanzamt die Abweisung. Der Säumniszuschlag entstehe kraft Gesetzes und sei die vom Verschulden der Bf. unabhängige Sanktion für eine Säumnis der Abgabenentrichtung. Die Gründe, aus denen im Einzelfall eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden ist, werden in § 217 Abs. 1 BAO nicht berücksichtigt und die Abgabenbehörden sind verpflichtet, bei Vorliegen der objektiven Voraussetzungen den Säumniszuschlag festzusetzen. Das Antragrecht des § 217 Abs. 7 BAO sei ein Begünstigungstatbestand, der voraussetzt, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft. Im gegenständlichen Fall hätte die Bf. die als Selbstberechnungsabgabe konzipierte Glücksvertragsgebühr selbst berechnen und entrichten müssen. Nach der (Anm.: damaligen) ständigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates ist Poker ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft. Im Beschwerdeverfahren müsse geklärt werden, ob die Bf. gesetzeskonform gehandelt habe oder nicht.

3. Verfahren Glücksspielabgaben Jänner bis August 2011

3.1. Bescheide

Das Finanzamt setzte mit acht Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 16. April 2012 die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate Jänner bis August 2011 fest. (RV/7102180/2012 RV/7102181/2012 RV/7102182/2012 RV/7102183/2012 RV/7102184/2012 RV/7102185/2012 RV/7102186/2012 RV/7102187/2012). In der Begründung gab es an, dass die Begründung und genaue Berechnung der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen seien, welcher insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheide bilde. Die Festsetzung sei gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO auf Antrag der Bf. erfolgt.

3.2. Berufungen/Beschwerden

Fristgerecht er hob die Bf. gegen diese acht Bescheide Berufungen/Beschwerden und stellte den Antrag den Berufungen/Beschwerden statzugeben und die

Bescheide aufzuheben. Eingangs hielt die Bf. fest, dass sie die Spiele aufgrund der Gewerbeberechtigung rechtmäßig durchföhre (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 Glücksspiels an, doch tatsächlich sei Poker überwiegend ein Geschicklichkeitsspiel. Die Bf. fühlt sich in folgenden Punkten beschwert:

3.2.1. Die Glücksspielabgabe setze das Vorliegen eines Glücksspieles voraus

Der vom Finanzamt angewendete Abgabentatbestand des § 57 Abs.1 GSpG knüpfe an das Vorliegen eines Glücksspieles an, doch tatsächlich sei Poker überwiegend ein Geschicklichkeitsspiel, ob zwar § 1 Abs. 2 GSpG in der geltenden Fassung „insbesondere“ nunmehr unter anderem Poker und deren Spielvarianten als Glücksspiele bezeichne.

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

Durch die Glücksspielnovelle BGBl. I 2010/73 sei § 1 Abs. 1 GSpG neu gefasst worden, doch sei durch diese Formulierung keine inhaltliche Änderung des Glücksspielbegriffes erfolgt. Ein Spiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG müsse ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig sein. Seien nicht-aleatorische Momente entscheidend, läge kein Glücksspiel vor. Ausschließliche Glücksspiele, wie Lotto, Roulette, Würfelspiele oä würden sich durch das völlige Fehlen jeglicher Möglichkeit des Spielers auszeichnen, durch das Geschick auf das Spiel Einfluss zu nehmen. Bei „gemischten Spielen“ impliziere der Glücksspielgesetzgeber mit der Wortfolge „vorwiegend vom Zufall abhängt“, dass auch Spiele mit gewissen Geschicklichkeitskomponenten Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes sein können. Der Begriff „vorwiegend“ sei aber gesetzlich nicht definiert. Die Bf. zog OGH 20.4.2007, [Anm.: 11 Os 40/10] zu § 27 Abs. 5 SMG, das GmbH-Gesetz, AktG, Wahlrechtsordnungen, sowie den Glücksspielgesetz-Kommentar *Schwartz-Wohlfahrt* für ihre Überlegungen heran, dass „vorwiegend“ bedeute: wesentlich mehr als 50%, hauptsächlich, in erster Linie, nicht bloß eine relative Mehrheit. (Berufung Seiten 3 bis 5 betreffend Glücksspielabgabe Mai 2011, die Berufungs/Beschwerdeschreiben hinsichtlich der weiteren Zeiträume sind inhaltlich identisch).

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

Sei Poker kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel, müsse die rechtliche Prüfung erfolgen, ob der Gesetzgeber berechtigt sei, das Glücksspielmonopol durch Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen nach nationalen und unionsrechtlichen Bestimmungen auszuweiten. Nach der Interpretation von Univ. Prof. Dr. Günther Winkler seien die Betreiber der Kartenspielsalons gewerberechtliche Unternehmer und keine konzessionierten Unternehmer iSd Glücksspielgesetzes (unter Verweis *Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung. Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht, 2011, 9). Die allgemein üblichen Kartenspiele seien keine Glücksspiele unter

dem Finanzmonopol des Staates und als Freizeitgestaltung und wegen Fehlens des ausspielenden Unternehmers vom Anwendungsbereich der Glücksspielgesetze 1960, 1962 und 1989 ausgenommen worden (unter Verweis auf *Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 10). Die Spieler der Kartenspiele stünden nur untereinander in einem Rechtsverhältnis, und nicht zu einem Unternehmer. Hingegen gäbe es bei den typischen Glücksspielen kein spielrechtliches Rechtsverhältnis zwischen den Spielern, sondern nur zwischen dem Unternehmer und jedem einzelnen Spieler (unter Verweis auf *Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 13). Die Mischung und Zuteilung der Karten sei zwar Zufall, doch werde das Spielgeschehen durch das rationale Spielverhalten der Spieler nach den Spielregeln und nicht nach einem Mechanismus entschieden. (unter Verweis auf *Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 15-32; (Berufung Seiten 5 bis 7).

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

Berufung Seite 8: wie oben unter Punkt 2.2.1. Berufung/Beschwerde gegen die Rechtsgebührenbescheide dargestellt .

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

Berufung Seiten 8/9: wie oben unter Punkt 2.2.3. Berufung/Beschwerde gegen die Rechtsgeschäftsgebührenbescheide dargestellt .

3.2.6. Internationale Studien

Berufung Seiten 9 bis 10: wie oben unter Punkt 2.2.4. Berufung/Beschwerde gegen die Rechtsgeschäftsgebührenbescheide dargestellt . Die Bf. beantragte die Beweise, wie oben unter Punkt 2.2.7. Berufung/Beschwerde gegen die Rechtsgeschäftsgebührenbescheide dargestellt.

3.2.7. Dissertation von Mag. Robert Wagner

Auch in *Mag. Robert Wagner* , Die Praktikabilität des Österreichischen Glücksspielbegriffs am Beispiel des Kartenspiels Poker, 2010, unveröffentlichten Dissertation, werde festgestellt, dass bei den gängigen Pokervarianten das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall abhänge, sondern die Geschicklichkeitselemente sogar überwiegen würden und somit Pokerspiele nicht unter die Rechtsdefinition des § 1 GSpG fallen würden. Ebenso habe die Studie *Paco Hope/Sean McCulloch*, Statistical Analysis of Texas Hold'em, festgestellt, dass in nur 12% der Fälle sich der Spieler, der zu Beginn die besten Karten erhielt, auch als Gewinner im „Showdown“ beweisen konnte. (Berufung Seite 11-12).

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

§ 1 Abs. 3 GSpG sähe vor, dass in Glücksspielangelegenheiten ein Amtssachverständiger zu bestellen sei, woraus folge, dass wirklich nur Glücksspiele und nicht auch Geschicklichkeitsspiele in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes einbezogen würden. Die Bf. verweise darauf, dass in den Verfahren, welche den Entscheidungen des VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 zugrunde gelegen seien, zwar Gutachten eingeholt worden seien, diese aber keine abschließende Betrachtung gebracht hätten, weshalb der Verwaltungsgerichtshof auch nicht entscheiden konnte, ob § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 zu Recht festgesetzt worden sei. Daran ändere die GSpG-Novelle nichts. Hätte das Finanzamt zur Ermittlung des Sachverhaltes einen Gutachter bestellt, so hätte er die von der Bf. veranstalteten Spiele als Geschicklichkeitsspiele qualifiziert. Damit wäre das Vorliegen eines Glücksspieles nicht erfüllt gewesen, mit der Rechtsfolge, dass keine Glücksspielabgabe festzusetzen gewesen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit den Erkenntnissen VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 die Bescheide aufgehoben und für das fortzusetzende Verfahren aufgetragen, sich mit den Ergebnissen des vorgelegten Sachverständigengutachtens auseinanderzusetzen. [Gutachten von ****NAMEN****, Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994 samt „Nachtrag“.] (Berufung Seiten 12-15). In einem ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren wäre das Finanzamt zu dem Schluss gekommen, dass die in §1 Abs. 2 GSpG genannten Pokerkartenspiele nicht als Glücksspiele zu qualifizieren seien.

3.2.9. § 57 GSpG sei auf gewerbliche, bereits bestehende Pokerkartencasinos nicht anzuwenden (neuer Unternehmerbegriff gemäß § 2 Abs. 2 GSpG)

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

Nicht von ungefähr seien durch die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG die frei gewerblich betriebenen Pokerspielsalons von den Begriffserweiterungen der „Ausspielung“ und damit von den Glücksspielabgaben grundsätzlich ausgenommen. (Berufung Seiten 15 bis 18). Voraussetzung für die Anwendung der §§ 57 ff GSpG auf Pokersalons sei nicht die erweiterte Ausspielungsdefinition, sondern, dass mit § 22 GSpG Pokerspielsalons als Spielbank neuer Art eingeführt wurden. Die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG würde die alten, wohlerworbenen Rechte der bisher frei betriebenen Pokersalons befristet anerkennen, wenn sie um die Erteilung einer Konzession gemäß § 22 GSpG ansuchen würden. Nach dem Wortlaut des § 60 Abs. 24 GSpG würden bisher frei gewerblich betriebene Pokersalons in ihrem Rechtsbestand allgemein anerkannt, „spätere“ Betriebe

seien von der Anerkennung ausgeschlossen. Daher könnten gewerberechtliche Pokersalons auch nicht den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG unterzogen werden. Als weiteres Argument dafür brachte die Bf. vor, dass dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 2 GSpG der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff zugrunde liege –und nicht der gewerberechtliche, weswegen für bereits bestehende Pokerkartencasinos keine Glücksspielabgabe anfalle. (Berufung Seiten 18 bis 23).

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

Es sei nicht zulässig, Geschicklichkeitsspiele in das Bundesmonopol durch BGBI. I Nr. 2010/54 einzubeziehen. Laut VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055 seien diese Geschicklichkeitsspiele als das „Halten von erlaubten Spielen“ vom Kompetenztatbestand gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG „Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie“ erfasst. Nach der Gewerbeordnung 1994 könne das Halten von Spielen als freies Gewerbe ausgeübt werden, weswegen zum Beispiel Kartenspiele, deren Ausgang teilweise von Geschicklichkeitsmomenten abhänge, als freies Gewerbe veranstaltet werden können. Pokercasinos seien keine Spielcasinos, sie hätten kein zweckgebundenes Bankkapital und keinen eigenen Bankhalter. (Berufung Seite 23 bis 24).

3.2.11. Die Erweiterung des Glücksspielmonopols auf Geschicklichkeitsspiele begründe die Kompetenzverletzung

Das Abziehen des Kartenspokerspiels aus dem Kompetenzbereich des Gewerbes und die Einbeziehung in das Glücksspielmonopol begründen eine Kompetenzverletzung. Das österreichische Glücksspielmonopol gründe sich auf die Kompetenzbestimmung des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG „Bundesfinanzen öffentliche Abgaben -.... Monopolwesen“, welcher sich nach seinem Wesensgehalt am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.1.1925 orientiere. Erstes Ziel der Finanzmonopole seien die Staatseinnahmen, zweites Ziel seien ordnungs- und sicherheitspolitische Erfordernisse im Dienst am öffentlichen Interesse. (Berufung Seiten 24 bis 25). Der Glücksspielbegriff mit den Unterbegriffen „Ausspielung“ und „Unternehmer“ der GSpG der Jahre 1960, 1962 und 1989 sei aus Vorschriften über einzelne historische Glücksspieltypen iSd verfassungsgesetzlich versteinerten Kompetenztatbestandes des Finanzmonopols abgeleitet. Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG ermächtigte zwar den einfachen Bundesgesetzgeber, ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken, wie etwa auf Poker ohne Bankhalter als Geschicklichkeitsspiel, das bisher der GewO unterlag. (Berufung Seiten 25 bis 26). Die Novellen des Jahres 2010 zum GSpG 1989 würden das Glücksspielmonopol durch Einbeziehung der Pokerspiele in das Konzessionssystem ausweiten, indem diese aus dem Kompetenzbereich des Gewerbes abgezogen und dem Monopolwesen zugeordnet würden. (Berufung Seiten 26 bis 27).

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

Die Begriffe Ausspielung und Unternehmer würden in ihrer historischen, verfassungsmäßig verfestigten, differenzierten gewerberechtlichen und monopolrechtlichen Bedeutung entfremdet und aufgespalten. (Berufung Seite 28). Ausspielungen seien eine Art entgeltlicher Auslobung. Pokerkartenspiele, bei welchen die Spielteilnehmer untereinander ohne Mitwirkung eines Unternehmers spielten, erfüllten aber die Kriterien einer Ausspielung iSd §§ 6 bis 12b GSpG nicht. Wie § 22 GSpG zeige, ordneten die Novellen 2010 das Kartenpokerspiel auch nicht unter Ausspielungen, sondern thematisch den Spielbanken zu. Damit unterläge das Kartenpokerspiel aber nicht den Glücksspielabgaben, sondern ausschließlich der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG. Andererseits sei eine konzessionierte Spielbank ohne Bankhalter ein Widerspruch in sich. (Berufung Seite 29).

Bis zu den Novellen 2010 seien die Kartenpokerspiele nicht als typisches Glücksspiel im herkömmlichen und historischen Sinn gesetzlich geregelt, sondern vom GSpG 1989 ausgenommen gewesen, da sie im Gegensatz zu den gesetzlich geregelten, typischen Glücksspielen keine organisierte Auslobung, keinen Glücksspielunternehmer, keine Bank und keinen Bankhalter benötigten - dazu verwies die Bf. auf die Regierungsvorlagen der Glücksspielgesetze 1960, 1962 und 1989. Es wäre daher absurd, diese aufgrund des § 60 Abs. 24 GSpG, der sich auf die rechtliche Zulässigkeit bestehender gewerblicher Pokersalons beziehe, als Ausspielung zu qualifizieren mit der Folge, dass sie der „Konzessionsabgabe gemäß § 57 GSpG“ unterlägen, während nach Erhalt einer Pokersalonlizenz sie der Spielbankabgabe unterworfen würden. Da die Erteilung der Spielbankkonzession an die ****Konzessionärin**** mangels unionsrechtskonformer Ausschreibung nichtig sei, müsste diese für die von ihr veranstalteten Kartenpokerspiele ebenfalls Konzessionsabgabe gemäß § 57 GSpG zahlen.

Eine solche Erweiterung des Glücksspielmonopols entgegen dem Wesensgehalt des Kompetenztatbestandes „Monopole“ im Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG verstöße gegen die Kompetenzbestimmungen und sei verfassungswidrig. Die Erweiterung des Glücksspielmonopols gehe zu Lasten jener Unternehmer, die das Pokern als Geschicklichkeitsspiel ohne Bankhalter rechtmäßig aufgrund eines Gewerbescheines, also befugter Maßen betreiben würden. Die Erweiterung verstöße gegen den verfassungsmäßig verbürgten Vertrauenschutz, gegen das verfassungsmäßig gewährleistete Grundrecht auf Gleichheit, gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Freiheit der Erwerbsausübung (Art. 6 StGG) und gegen das Eigentumsrecht (Berufung Seiten 29 bis 31).

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

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG verstößen gegen den Gleichheitsgrundsatz, denn sie würden im Gegensatz zur Einkommens- oder Umsatzsteuer von „fremden Erträgen“ bemessen. Dazu würden Geschicklichkeitsspiele der Glücksspielabgabe unterzogen. Im Betrieb der Bf. würde eine Abgabe vorgeschrieben, der keinerlei Einnahmen gegenüberstünden. Zwischen Spieler und Unternehmer bestünde nur ein Leihvertrag betreffend Überlassung der Spieleinrichtungen, die Spieler hätten für die Benutzung dieser Spieleinrichtungen das so genannte Kartengeld zu entrichten. Die Abgabe berechne sich nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler, die den Umsatz der Bf. bei weitem übersteige und führe zu einer völligen Enteignung, Entzug der Erwerbsmöglichkeit und Vernichtung aller Arbeitsplätze im Betrieb der Bf. Die Glücksspielabgabe „aus fremden Erträgen“ führe zu einer unverhältnismäßig hohen Abgabenbelastung. Durch die Erstreckung der Glücksspielabgabe auf gewerbliche Unternehmen, aber auch auf die zukünftigen Pokersalons werde Ungleiches Gleich behandelt, indem verschiedene Tatbestände, Geschicklichkeits- und Glücksspiele, Spielvertragspartner und fremder Dienstleister in einen Topf geworfen und der gleichen Glücksspielabgabe unterzogen würden. (Berufung Seiten 31 bis 33).

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

Das Finanzamt erließ keine Beschwerdevorentscheidung, sondern legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, die Berufungen/Beschwerden der Rechtsmittelinstanz vor. Im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, beantragte das Finanzamt die Abweisung und begründet diesen Antrag ausführlich auf mehreren Seiten. 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.

4. Verfahren Glücksspielabgaben September 2011 bis Jänner 2012

4.1. Bescheide

Das Finanzamt setzte mit fünf Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 18. Oktober 2013 die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate September bis Dezember 2011 und Jänner 2012 fest (RV/7100315/2014). In der Begründung gab es an, dass die Begründung und genaue Berechnung der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen seien, welcher insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheide bilde. Die Festsetzung habe zwingend zu erfolgen, da sie gemäß **§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO** binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebbracht wurde.

4.2. Berufungen/Beschwerden

Fristgerecht erhab die Bf. gegen diese fünf Bescheide Berufungen/Beschwerden und stellte den Antrag stattzugeben und die Bescheide aufzuheben. Die Einwendungen sind dieselben wie oben zu Punkt 3.2., auf diese Darstellung wird verwiesen.

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

Das Finanzamt erließ keine Beschwerdevorentscheidung, sondern legte, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, die Berufungen/Beschwerden der Rechtsmittelinstanz vor. Im Vorlagebericht, der der Bf. auch zugestellt wurde, beantragte das Finanzamt die Abweisung und begründet diesen Antrag ausführlich auf mehreren Seiten, siehe Darstellung oben zu Punkt 3.3.

5. Beweisverfahren

Beweis wurde erhoben, durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf., in die vom Finanzamt vorgelegten Akten, sowie durch Internetrecherche über die Veranstaltung der Bf. (****INTERNETSEITE*Bf**** document, 26.4.2019).

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Rechtsgeschäftsgebühren

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG** in der Fassung vor dem 1.1.2011 BGBI. I 54/2010 unterliegen der Gebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird: *Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25%* (Novelle BGBI. 1993/965 ab 1. Dezember 1993).

§ 28 Abs. 3 GebG aF lautete: *Zur Entrichtung der Gebühr sind ... bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand verpflichtet. ...*

Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBI. I 54/2010 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG tritt § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBI. I 54/2010 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 Z 7 und Z 8 GebG. (658 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Materialien, 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).

Im den Beschwerdesachen „*zwei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 26. Juni 2012 über die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für Kartenspielspiele in Form von Cashgame und Turnierspielen (RV/7102176/2012 und RV/7102177/2012)*“ wurde der Sachverhalt vor dem 1.1.2011 verwirklicht.

6.2. Glücksspielabgaben

Definition des Glücksspiels in der Fassung ab 20. Juli 2010

§ 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. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 GSpG an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

2. mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

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

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

Übergangsbestimmungen des § 60 GSpG

§ 60 Abs. 24 GSpG lautete: Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinn des § 22 GSpG, 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. [BGBl. I 2010/73].

§ 60 Abs. 24 GSpG wurde durch BGBl. I 2012/69 infolge VfGH 30.6.2012, G 51/11-8 geändert, und schließlich mit BGBl I 2013/167, infolge VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben.

§ 60 Abs. 33 GSpG lautete: § 2 Abs. 4 GSpG ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. [ab BGBl. I I 2014/13 und aufgehoben ab 15.8.2015 mit dem StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

§ 60 Abs. 36 GSpG lautet: § 2 Abs. 4 GSpG ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden. [ab StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

7. Zur Person der Bf.

Die Bf. wurde mit Notariatsakt vom tt.mm.2008 gegründet und unter der FN ****x2**** im Firmenbuch eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist die Spiel- und Pokertischvermietung. Die Bf. trat als Veranstalterin der Spiele im ****CASINO**** in ****STANDORT*1** und in ****STANDORT*2** auf. Mit 1.1.2012 wurde der Standort ****STANDORT*2** vom bisherigen Restaurantbetreiber übernommen. Die Bf. bietet als Veranstalter interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen an ca. 50 Pokertischen zu spielen. Es wird vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von *Cashgames* und Turnieren angeboten und zwar am häufigsten Texas Hold'Em Limit und No Limit, sowie Omaha Pot Limit. Es werden auch Turniere mit einem oder mehreren Rebuys und Add-Ons angeboten. Die Bf. selbst beteiligt sich nicht an diesen Spielen und tritt nicht als Bankhalter auf. Die Bf. hat eine Gewerbeberechtigung „ Das Gewerbe wurde am 10. Februar 2010 dem Magistrat der Stadt ****STANDORT*1** gemeldet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ****x4**** wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet und die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter der Bf. ist Rechtsanwalt ****MASSEVERWALTER****.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfene Vermögen, das dem (Gemein)Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und 2 Abs. 2 IO). Nach Insolvenzeröffnung tritt der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkureröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Während des Konkursverfahrens dürfen weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide, an den Gemeinschuldner gerichtet werden. (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0044; VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.5.2015, RV/6100353/2013). Gemäß § 1024 ABGB (ursprüngliche Fassung) iVm § 26 BAO erloschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat (§ 83 Abs. 2 BAO; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 04.12.2003, RV/0176-G/02; BFG 14.10.2014, RV/7300056/2012; BFG 17.02.2015, RV/7100138/2011; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013; BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014).

Das Finanzamt hat die gegenständlichen 26 Bescheide (Rechtsgeschäftsgebühren-, Glücksspielabgaben- und Säumniszuschlagsbescheide) vom 16. April 2012, 26. Juni 2012 und vom 18. Oktober 2013 richtigerweise an die Bf. selbst zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war.

8. Erwägungen

8.1. Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht verfassungswidrig (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012).

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 7b GebG. Die Bf. bot im Zeitraum Jänner 2011 bis Dezember 2011 und Jänner 2012 interessierten Personen die Möglichkeit Kartenpokerspiele als *Cashgame* oder in Turnierform zu spielen.

In ihrer Berufung/Beschwerde wendet sie sich sowohl gegen § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, die Vorgängerbestimmung des § 57 Abs. 1 GSpG, als auch gegen die Glücksspielabgabenpflicht 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.

Die Definition des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 entspricht dem bürgerlich-rechtlichen Glücksvertragsbegriff gemäß §§ 1267, 1272 ABGB und damit auch der Intention der Besteuerung von Rechtsgeschäften mit der Rechtsgeschäftsgebühr, was sich aus § 15 Abs. 1 GebG „*Rechtsgeschäfte....sind gebührenpflichtig*“ ergibt. (UFS 7.10.2011, RV/0943-W/11). Durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 GSpG unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr die dort umschriebenen Glücksspiele. Das Erfordernis der Entgeltlichkeit ergibt sich aus der lit. b des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG „*wenn die Gewinne in Geld bestehen*“. Die Heranziehung der Bf. als Steuerschuldnerin erfolgt aufgrund des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG „*Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden*“ iVm § 28 Abs. 3 GebG.

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud*, UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 (Ablehnung der Behandlung der Beschwerde VfGH 28.2.2006, B 63/05), *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 **Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011** und zwar vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG (ausführlich siehe BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Nach den Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10 ist das in Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel wie auch dessen Spielvariante *Texas Hold'em Poker* infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig, der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 lehnte die Behandlungen der dagegen erhobenen Beschwerden ab.

Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG trat § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 2010/54 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG. (RV 658 BlgNR 24. GP, Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und § 60 Abs. 22 GSpG, zu Artikel 3, Änderung des Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6). Zur Frage des Inkrafttretens des § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG durch BGBl. I 2010/73 gibt es bereits eine Rechtsprechung (UFS 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11 bis RV/0744-G/11, RV/0743-G/11, RV/0745-G/11 RV/0746-G/11; BFG 3.06.2016, RV/7102949/2014). Vom 20.7.2010 bis 31.12.2010 stehen § 33 TP 17 GebG "alte Version" und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG "neue Version" mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. Die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben §§ 57 bis 59 GSpG erlangten erst nach Außerkrafttreten der alten Version des § 33 TP 17 GebG ab 1.1.2011 Geltung.

§ 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 bezeichnet "Poker" definitiv als Glücksspiel.

Poker wurde vom VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201, ergangen zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, als Glücksspiel eingestuft (*Seven Card Stud, Texas Hold'Em und Five Card Draw*), 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... **Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen.** Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.“

Da Poker definitiv in diesem Zeitraum in § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiel genannt ist, erübrigen sich weitere Überlegungen und die **Einholung von Sachverständigengutachten**, ob Poker nicht doch ein Geschicklichkeitsspiel sein könnte. Im Zurückweisungsbeschluss **VwGH 4.5.2017, Ra 2017/16/0035** zur **Rechtslage vor dem 1.1.2011** kam der Verwaltungsgerichtshof zu folgendem Ergebnis:

„Zur Zulässigkeit der Revision wird vorgebracht, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob Pokerspiele in der Spielvariante Texas Hold'em, ausgetragen in Turnierform, als Glücksspiele im Sinn des § 1

Abs. 1 Glücksspielgesetz - GSpG in der Fassung vor dem BGBI. I Nr. 54/2010 zu qualifizieren seien. Ob bei Poker der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge, stelle eine Tatsachenfrage dar, die der Einholung eines Sachverständigengutachtens bedurft hätte, zumal die Revisionswerberin im Verwaltungsverfahren vorgebrachte habe, es komme bei der in Rede stehenden Spielvariante mehr auf die Geschicklichkeit des Spielers als auf sein Glück an. Eine dahingehende Ermittlung hätte zur Einstufung als Geschicklichkeitsspiel, für das die Rechtsgeschäftsgebühr nicht festzusetzen sei, geführt.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich bereits die Abgabenbehörde zur Begründung ihrer Annahme der Zufallsabhängigkeit des von der Revisionswerberin veranstalteten Pokerturniers in der Spielart Texas Hold'em und der Entbehrllichkeit (weiterer) Sachverständigengutachten unter anderem auf die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 1995, 95/16/0047, und vom 8. September 2005, 2000/17/0201 stützte. Der zuletzt genannten Entscheidung lag ein Sachverständigengutachten von Univ.- Prof. Dr. Ulrike L vom Institut für Statistik und Operations Research der Karl Franzens Universität Graz zu Grunde, das zum Ergebnis kam, dass der Ausgang der Spiele bei der Variante Texas Hold'em vorwiegend vom Zufall abhänge. Zur Entkräftung des auf diese Weise einbezogenen Gutachtens wäre es - so das Bundesfinanzgericht in seiner Begründung - an der Revisionswerberin gelegen, durch konkrete Ausführungen gegebenenfalls unter Zuhilfenahme einer Sachverständigenexpertise aufzuzeigen, auf Grund welcher Tatumstände die für die Zufallsabhängigkeit ins Treffen geführten Erwägungen hier nicht zuträfen. Damit hat das Bundesfinanzgericht durch das Unterlassen der Einholung (weiterer) Sachverständigengutachten seine amtswegige Ermittlungspflicht nicht verletzt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2004/13/0091, mwN).“

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, die sich auf den Zeitraum 19.7. bis 31.12.2010 bezog). Der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041 wies Revisionen deshalb zurück, weil der Gesetzgeber mit der GSpG-Novelle 2008 das Pokerspiel gemäß § 1 Abs. 2 GSpG dem Glücksspiel zugeordnet hat. Damit wurde diese Frage abschließend gelöst, sodass es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf. Die von der Revisionswerberin zitierte Rechtsprechung des VwGH zur Einholung von Sachverständigengutachten über die Rolle des Zufalls beim Pokerspiel erging zu § 1 GSpG in der Fassung vor der GSpG-Novelle 2008 und ist infolge der geänderten Rechtslage nicht relevant.

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).

Bereits in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 zu § 33 TP 17 GebG 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.

Ebenfalls in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 zu § 33 TP 17 GebG wurde festgestellt, dass die von der Bf. angegebene **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 als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienten“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte. **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, auf die hier verwiesen wird. Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der gegen UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 erhobenen Beschwerden ab (siehe BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012 dort detailliert wiedergegeben).

In der Literatur wurde von **Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang**

³ **§ 1270-1272** Rz 53 Stellung genommen : „*An der Einstufung von Poker als Glücksspiel wird in der jüngeren Literatur zwar Kritik geübt* (FN 254: Siehe *Holznagel*, MMR 2008, 439 ff; *Hambach/Hettich/Kruis*, MR-Int 2009, 41ff; *Schmidt/Wittig*, JR 2009, 45 ff; *aus empirischer Sicht Meyer/Hayer*, ZfWG 2008, 153 ff. *Jüngst besonders ausführlich Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung –

Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht [2011]) *diese vermag, weil letztendlich oft das Kartenglück entscheidet, aber nicht zu überzeugen.* (FN 255: So bereits vor langem OGH 29.11.1898 KH 2264: „weil....die Geschicklichkeit des Spielers darauf, welche Karten ursprünglich ausgeteilt und welche nachgekauft werden, wovon doch immer der schließliche Ausgang des Spieles abhängt, ganz ohne Einfluss sind“) Bei diesen Kartenspielen hängt der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung ab; für ein Geschicklichkeitsspiel entsprechende Faktoren sind weniger maßgeblich. Am Glücksspielcharakter ändert sich nichts dadurch, dass das betreffende Kartenspiel im Rahmen eines Turniers gespielt wird. (FN 252: So OVG Berlin-Brandenburg, 20.4.2009, I S 203.08, ZfWG 2008, 190).

Beim Geschicklichkeitsspiel ist der Spieler in der Lage, „das Ergebnis des Spiels mit seinen Fähigkeiten so stark zu beeinflussen, dass der Zufall nicht mehr überwiegt“ (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49, FN 226: Fiedler, Glücks- und Geschicklichkeitsspiele 4). Derartige Fähigkeiten sind Schnelligkeit, Kraft, Geschicklichkeit, Wissen, Ausdauer, Konzentrationsfähigkeit, Routine, Kombinationsgabe, Rechengeschick usgl. Die Fähigkeit, beim Kartenspielen durch sog. „Bluffen“ die Mitspieler über die Qualität des eigenen Blattes (auf nicht verbotene Art) zu täuschen, ist hingegen nicht als den oben genannten Fähigkeiten gleichwertig zu betrachten, weil das Reaktionsverhalten der Gegner auf das Bluffen „für den Bluffenden selbst wieder nur ein Zufall ist“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 und Rz 53, FN 253: OGH 29.11.1898 KH 2264; VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 [zu dieser E. Strejcek/Wojnar, RdW 2006, 203 f]; VwGH 20.10.2009, 2008/05/0045). „Ein Überwiegen des aleatorischen Moments ist anzunehmen, wenn „nicht mehr eine berechtigte rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels „gesetzt“ werden kann“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 FN 230: So Höpfel, ÖJZ 1978, 424; ihm folgend Burgstaller, RZ 2004, 220).

Da die gegenständlichen Sachverhalte, sowohl was § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, als auch § 57 Abs. 1 GSpG betrifft, bereits im Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 2010/54 bzw. BGBl. I 2014/13 verwirklicht wurden, 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.

Der vorliegende Sachverhalt und das Beschwerdevorbringen der Bf. sind vergleichbar dem Erkenntnis BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 betreffend Glücksspielabgaben, auf dessen Begründung verwiesen wird (<https://findok.bmf.gv.at>). Die Revision gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wies der **Verwaltungsgerichtshof 19.10.2017, Ro 2015/16/0024** mit folgender Begründung ab:

Ab Randnummer 14: „**Mit der GSpG Novelle 2008 nahm der Gesetzgeber eine beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen im § 1 Abs. 2 GSpG vor und nannte dabei ausdrücklich auch Poker.** Damit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass es für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sei, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung komme - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handle. Überdies solle durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 5). Der Verfassungsgerichtshof hegt dagegen insofern keine Bedenken, als er es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen sieht, wenn dieser das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfGH vom 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012, VfSlg. 19.767/2013).

15 Auch wenn mit dem zuletzt genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes unter anderem das Wort *Poker* in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig aufgehoben wurde, so erfolgte dies im Zusammenhang mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG und wurde im Bundesgesetzblatt am 2. August 2013, also nach dem hier in Rede stehenden Abgabenzzeitraum von Jänner bis April 2011, kundgemacht. Der von der Revisionswerberin behaupteten Anlassfallwirkung des erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes steht - unabhängig davon, ob die Revisionswerberin selbst Partei des genannten Verfahrens war - der Umstand entgegen, dass ein Individualantrag keine Anlassfallwirkung auslöst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0148). Bis zur Kundmachung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes im Bundesgesetzblatt am 2. August 2013 ist daher davon auszugehen, dass *Poker* bereits auf Grund der beispielhaften Aufzählung im § 1 Abs. 2 GSpG ein Glücksspiel im Sinne des genannten Gesetzes ist.

16 Nach den Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis bot die Revisionswerberin in den von ihr betriebenen Kartencasinos als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Damit liegen auch Ausspielungen im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG vor, welche Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Form eines Geldeinsatzes erbringen, sowie bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) in Aussicht gestellt wird.

17 Diese Ausspielungen, an denen die Teilnahme unstrittig vom Inland aus erfolgte, unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz. Außerhalb des konzessionierten Glücksspiels treten bei turnierförmiger Ausspielung an die Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers.

18 Diese Regelung wurde im Grunde mit der GSpG Novelle 2008 getroffen. Die Glücksspielabgabe nach § 57 ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. Sie soll dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen und beträgt unverändert 16 % vom Einsatz, sie soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers auch verbotene Pokerturniere erfassen (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 9). Mit der GSpG Novelle 2010 wurde bei Turnieren klargestellt, dass lediglich außerhalb des konzessionierten Glücksspiels anstelle des Einsatzes der vermögenswerte Gewinn tritt. Darüber hinaus werden die Befreiungsbestimmungen, etwa für konzessionierte Spielbanken und Wirtshauspoker damit begründet, dass Doppelbesteuerungen ausgeschlossen werden (ErläutRV 657, BlgNR 24. GP, 9 f).

19 Die Befreiungsbestimmungen für die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 6 GSpG sind auf die Revisionswerberin nicht anzuwenden, weil sie weder eine konzessionierte Spielbank im Sinne des § 21 GSpG betrieb noch Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib im Sinn des § 4 Abs. 6 GSpG ("Wirtshauspoker") durchführte.

20 Darüber hinaus kann auch der Argumentation der Revisionswerberin, aus § 57 Abs. 6 und § 59 GSpG ergebe sich, dass nur verbotene Ausspielungen der Abgabe unterliegen, nicht gefolgt werden, weil der Gesetzgeber mit diesen Regelungen - wie bereits dargestellt - nur Doppelbesteuerungen für konzessionierte Spielbanken, Wirtshauspoker und Glücksspielautomaten ausschließen wollte und **der Gesetzgeber darüber hinaus durch die GSpG Novelle 2008 mit der neuen Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG - abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen - die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen wollte** (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 11). Damit sollen neben den angesprochenen verbotenen auch erlaubte Ausspielungen erfasst werden. Die von der Revisionswerberin behauptete Einschränkung auf verbotene Ausspielungen findet auch im Gesetzeswortlaut keine Deckung.

21 Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ist Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG der Konzessionär nach § 17 Abs. 6 GSpG oder der Bewilligungsinhaber nach § 5 GSpG (erster Teilstrich) oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand (zweiter Teilstrich).

22 Da die Revisionswerberin weder Konzessionärin noch Bewilligungsinhaberin für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten ist, kommt hier nur der zweite Teilstrich in Betracht. Um den Veranstalter der Ausspielung als Abgabenschuldner nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ansehen zu können, verlangt das Gesetz das Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses. Systematisch soll nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Bestimmung des § 59 Abs. 2 GSpG geregelt werden, wer zur Zahlung der Abgabe verpflichtet ist. Die Frage, welche Ausspielungen einer Glücksspielabgabe unterliegen oder davon befreit sind, wird im § 57 GSpG geregelt. Um zu vermeiden, dass es für Ausspielungen, die nach § 57 GSpG einer

Glücksspielabgabe unterliegen, keinen Abgabenschuldner geben soll, ist das "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses" nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG im Sinn der im ersten Teilstrich leg. cit. genannten Berechtigungsverhältnisse zu verstehen, um die Z 1 des § 59 Abs. 2 GSpG als abgeschlossenes System sehen zu können. Nach Auffassung der Revisionswerberin, die hier auch eine Gewerbeberechtigung subsumieren will, käme es für diese Konstellationen zu einer Steuerbefreiung, die aber in § 57 Abs. 6 GSpG geregelt ist, und nicht bei einer Bestimmung, wer Schuldner der Abgaben ist, zu erwarten wäre.

23 Nach der **Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG** steht § 2 bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22 GSpG, längstens bis 31. Dezember 2012 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. Mit Ausnahme der Befristung war diese Bestimmung bereits in der GSpG Novelle 2008 enthalten, zu der der Gesetzgeber eingestand, die zwischen dem Bundesminister für Finanzen und einzelnen Unternehmen strittige Frage, ob die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bis dahin gültigen Rechtslage verboten sei, durch die vorliegende Novelle nicht beantworten zu wollen (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 10).

24 **Die Lösung dieser Frage ist für die Beurteilung der Glücksspielabgabe schon deshalb nicht relevant**, weil davon - wie bereits oben dargelegt - sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen unter Bedachtnahme auf die Abgabenbefreiung nach § 57 Abs. 6 GSpG erfasst sind.

25 Das Argument der Revisionswerberin, § 60 Abs. 24 GSpG ordne an, dass die Rechtslage vor dem 1.1.2010 weiterhin anwendbar sein solle, ist nicht von dem wesentlich eingeschränkten Wortlaut der zitierten Bestimmung gedeckt, nach der lediglich § 2 GSpG in der Fassung der GSpG Novelle 2008 dem Betrieb eines Pokersalons unter weiteren Bedingungen nicht entgegen steht. **Übrigens hätte die Revisionswerberin bei Anwendung der "alten" Rechtslage eben Rechtsgeschäftsgebühr gemäß "§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG" zu zahlen gehabt** (vgl. den hg. Beschluss vom 18. Oktober 2016, Ro 2014/16/0041).

26 Aber auch wenn die Revisionswerberin die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG einschränkend dahingehend interpretiert, dass sich daraus ergebe, es läge keine Ausspielung gemäß § 2 GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 (in der Fassung BGBl. I Nr. 69/1997) vor, ist ihr entgegen zu halten, dass gemäß § 2 Abs. 4 leg. cit. eine Ausspielung auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung zwar nicht vom Unternehmer oder Veranstalter erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird. Es kommt hier also nicht auf das Organisieren, Veranstalten oder Anbieten der Gegenleistung an, sondern **vielmehr auf die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung, welche**

die Revisionswerberin nach dem im angefochtenen Erkenntnis festgestellten Sachverhalt durch das Organisieren von Kartenspielen schuf.

27 Soweit die Revisionswerberin argumentiert, § 31a GSpG stehe einer Doppelbesteuerung entgegen und die Einsätze der Spieler unterliegen bereits dem Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetz und dem Vorarlberger Vergnügungssteuergesetz, ist entgegen zu halten, dass das Doppelbesteuerungsverbot des § 31a GSpG nur für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG geregelt ist, über die zu verfügen die Revisionswerberin gar nicht behauptet, und es sich nur an die Länder und Gemeinden, nicht jedoch an den Bundesgesetzgeber richtet.

28 Weiters moniert die Revision, dass die hier vorgeschriebene Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG einen Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot darstelle, weil eine Konzessionärin lediglich eine Spielbankenabgabe nach § 28 GSpG von den Einnahmen zu entrichten habe. Folge man der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes, wären die Einsätze jedes einzelnen Spielzuges als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe heranzuziehen, was nach 51 Runden bereits zu einer Steuerbelastung von 99 % führe.

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

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

31 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer in einem seine Abgabenschuld betreffenden Abgabenverfahren nicht erfolgreich geltend machen, dass die Befreiung eines anderen Unternehmers (oder dessen niedrigere Besteuerung) eine unionsrechtswidrige Beihilfe sei. Der Schuldner einer Abgabe kann sich also nicht mit der Begründung, die Befreiung (oder eine niedrigere Besteuerung) anderer Unternehmer stelle eine staatliche Beihilfe dar, der Zahlung der Abgabe entziehen. Ein Abgabenschuldner könnte sich nur dann ausnahmsweise auf der Grundlage des Beihilfenverbotes seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn eine Regelung vorläge, nach welcher der Abgabenertrag unmittelbar einer Verwendung zugeführt werden müsste, die ihrerseits die Beihilfenmaßnahme darstellte (vgl. zu Rz 29 bis 31 das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 2016, Ro 2014/17/0117, mwN).

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

33 Soweit sich die Revisionswerberin auf das Urteil des EuGH vom 7. September 2006, Rs C-526/04, *Laboratoires Boiron SA*, bezieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass eine solche Erstattung jedenfalls nur dann gewährt werden kann, wenn nachgewiesen ist, dass die Beträge, soweit ihre Erstattung gefordert wird, eine Überkompensierung zugunsten der Konkurrenten darstellen würden (siehe Rn 47 des zitierten Urteils und das hg. Erkenntnis vom 14. November 2013, 2013/17/0029, mwN). Ein derartiger Nachweis wurde nicht angetreten.

34 Soweit die Revisionswerberin eine Verletzung von Grundrechten behauptet, ist sie auf den Beschluss des vorweg angerufenen **Verfassungsgerichtshofes** vom 19. Februar 2015 zu verweisen, in dem eine Verletzung in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Freiheit der Erwerbsbetätigung nicht erkannt wurde und auch die **Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen angesehen wurde.**

35 Die von der Revisionswerberin aufgestellte Berechnung über die Steuerbelastung nach 51 Spielrunden vermag nicht zu überzeugen, weil sie von einer nicht dem Gesetz entsprechenden Steuerbelastung des Spielkapitals zu Beginn der jeweiligen Runde anstatt der Einsätze oder der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers (vgl. § 57 Abs. 1 GSpG) ausgeht. Die von der Revisionswerberin angegebene Summe der Steuern nach 51 Runden in Höhe von EUR 394,31 ist somit nicht ins Verhältnis zum Spielkapital zu Beginn der ersten Runde in Höhe von EUR 400,-- zu setzen, sondern vielmehr zu den Einsätzen, die tatsächlich getätigt wurden, oder zu den in Aussicht gestellten Leistungen. Die Einsätze machen unter Zugrundelegung der Tabelle der Revisionswerberin EUR 2.464,43 aus, weshalb die Steuerbelastung von EUR 394,31 dem gesetzlichen Steuersatz von 16 Prozent (vgl. § 57 Abs. 1 GSpG) entspricht. **Insofern kann daher mit Blick auf die tatsächlichen Einsätze eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt werden.**

36 Das von der Revisionswerberin weiters ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Revisionswerberin liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen. **Es ist Sache der Revisionswerberin, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann.**

37 Soweit die Revisionswerberin vor dem Verwaltungsgerichtshof ergänzendes Vorbringen zu einem Verstoß gegen die in Art. 56 AEUV normierte Dienstleistungsfreiheit erstattet, steht dem das Neuerungsverbot entgegen (§ 41 VwGG). Dies gilt auch für solche Rechtsausführungen, deren Richtigkeit nur auf Grund von Tatsachenfeststellungen überprüft werden kann, die deshalb unterblieben sind, weil im Verwaltungsverfahren und im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht diesbezüglich nichts vorgebracht wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. September 2014, 2013/16/0025). Diese Grundsätze gelten auch für die Anwendung des Unionsrechts (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Oktober 2011, 2008/17/0113), weshalb das in der Ergänzung zur Revision erstattete Vorbringen, der Spielsalon Bregenz werde intensiv von Kunden aus der Bundesrepublik Deutschland frequentiert und sich daraus die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten des Unionsrechts ergebe, daher dem Neuerungsverbot unterliegt.

38 Die Revision erweist sich daher insgesamt als nicht berechtigt und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

Mit **Beschluss VwGH 27.3.2018, Ro 2017/17/0025 (BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012)** wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend **Glücksspielabgaben für Kartenspiel** zurück, da infolge des obzitierten Erkenntnisses VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vorliegt.

Mit **Beschluss VwGH 22.10.2018, Ro 2018/16/0028 (BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012)** wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend der Spruchpunkte 1. **Rechtsgeschäftsgebühren und 2. Säumniszuschlag für Kartenspiel** in Form von Cashgame und Turnierspielen zurück, da – unter anderem – die „asymmetrische Belastung“ mit einer „exzessiven Abgabe“ alleine noch nicht den Tatbestand einer Beihilfenmaßnahme erfüllt.

Mit **Beschluss VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150 (BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013)** wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend **Glücksspielabgaben für Kartenspiel** zurück, da infolge des obzitierten Erkenntnisses VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vorliegt. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Verfahrensregime der BAO, dass durch den Verweis auf eine Entscheidung zur Begründung eines Erkenntnisses weder der Revisionswerber in der Verfolgung seiner Rechte noch der Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Erkenntnisses auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit gehindert wird (VwGH 27.7.2016, Ra 2015/13/0043, mwN, vgl. zur Rechtslage vor Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeitsovel1e 2012 etwa auch VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194, 12.9.2001, 96/13/0043, 0044, oder auch bereits 17.9.1997, 93/13/0100). Die vom Bundesfinanzgericht in dieser gegenständlichen Entscheidung zitierten Erkenntnisse sind

in der <https://findok.bmf.gv.at> bzw. über das Rechtsinformationssystem des Bundes <https://ris.bka.gv.at/judikatur> abrufbar.

Mit **Beschluss VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012 und RV/7100908/2012)** wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend **Glücksspielabgaben für Kartenspiel** zurück. In der Revision wurde unter anderem vorgebracht, dass die neueste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH verstärkter Senat 21.3.2018, Ra 2017/13/0076 zu berücksichtigen sei, wonach Spieleinsätze bei Pokerspielen keine Eintrittsgelder im Sinne des Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetzes und des Vorarlberger Gemeindevergnügungssteuergesetzes darstellten, sondern nur jene Teile der Einsätze, die der Unternehmer entgegennehme. Der Verwaltungsgerichtshof hielt dem entgegen, dass sich die Frage, ob bzw. in welchem Umfang Einsätze als Eintrittsgelder anzusehen sind, bei den Glücksspielabgaben nicht stelle, weil nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 57 Abs. 1 erster Satz GSpG Ausspielungen einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom „Einsatz“ unterliegen. Eine Unterscheidung danach, ob die Ausspielungen mit oder ohne Bankhalter erfolgen bzw. ob die Einsätze zur Gänze vereinnahmt werden, sei in der genannten Bestimmung nicht vorgesehen.

Mit **Beschluss VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 (BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014)** wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend **Glücksspielabgaben für Kartenspiel** zurück und entschied, dass auch im Zeitraum Juli 2013 bis Februar 2014, in dem das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben gewesen war, Glücksspielabgaben anfallen, weil bereits vor Aufnahme des Wortes „Poker“ in die demonstrative Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG Poker als Glücksspiel qualifiziert wurde:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, Ro 2015/16/0024, ausgeführt hat, nahm der Gesetzgeber mit der GSpG-Novelle 2008 eine beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen im § 1 Abs. 2 GSpG vor und nannte dabei ausdrücklich auch Poker. Damit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass es für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sei, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung komme - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handle. Überdies solle durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 5). Der Verfassungsgerichtshof hegte dagegen insofern keine Bedenken, als er es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen sieht, wenn dieser das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBI. I Nr. 54/2010 erfolgte vielmehr wegen der

sich in Zusammenhalt mit den Konzessionsregelungen (§ 22 GSpG) ergebenden Auswirkung des Gesetzes auf den Betrieb von gewerblichen Poker-Casinos .“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 12).

„Sofern der Gesetzgeber selbst ein Spiel als Glücksspiel qualifiziert, obliegt die Prüfung der Sachlichkeit einer solchen Regelung dem Verfassungsgerichtshof; ob ein in § 1 Abs. 2 GSpG nicht genanntes Spiel als Glücksspiel zu beurteilen ist, obliegt den Verwaltungsbehörden unter der nachprüfenden Kontrolle der Verwaltungsgerichte sowie des Verwaltungsgerichtshofes. Diesbezüglich liegt auch Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, anhand derer die Zuordnung zu treffen ist (vgl. jüngst VwGH 11.7.2018, Ro 2018/17/0001); eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt sich daher in diesem Zusammenhang nicht.“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 13).

„Auch vor der Aufnahme des Wortes „Poker“ in den Glücksspiele bloß demonstrativ aufzählenden § 1 Abs. 2 GSpG mit der Novelle BGBI. I Nr. 54/2010 wurden bestimmte Arten des Pokerspiels als Glücksspiel qualifiziert (vgl. dazu VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201); dass sich an dieser Beurteilung etwas geändert hätte bzw. wie Poker aufgrund welcher Umstände sonst zu qualifizieren wäre, wird von der revisionswerbenden Partei nicht einmal ansatzweise vorgebracht. Wenn die Revision den Gedanken im angefochtenen Erkenntnis aufgreift, dass der Begriff der Ausspielung in § 57 GSpG nicht der monopolrechtliche Ausspielungsbegriff sei, genügt es darauf hinzuweisen, dass sich diese Frage im Hinblick auf das Vorstehende nicht stellt. Auch insofern stellt sich daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung .“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 14).

„Mit dem übrigen Zulässigkeitsvorbringen der Revision hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits aufgrund insoweit gleichlautender Revisionen in seinen Beschlüssen jeweils vom 21. Jänner 2019, Ro 2018/17/0007, 0008, sowie Ra 2018/17/0150, auf deren Begründung gemäß § 43 Abs. 2 und 9 VwGG verwiesen wird, auseinandergesetzt und ausgesprochen, dass mit diesem Vorbringen keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wird.“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 15).

8.2. 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, BGBI. 1923/253 als verbotenes Glücksspiel aufgezählt war: 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 unter Verweis auf 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. Die Gewerberechtskompetenz des Bundes ist zwar grundsätzlich nicht auf strafrechtlich 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 strafrechtlich 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, BGBI. 1923/253 idF BGBI. 1933/6, aufgehoben mit BGBI. 1961/87, Poker als verbotenes Glücksspiel aufgelistet war. Die Glücksspielverordnung 1923 bezeichnete Poker definitiv als „Glücksspiel“ (Bresich/Klingenbrunner, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBI 2008, 59, 61; 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; Wiederin , Anmerkungen zur Versteinerungstheorie, in Haller/ Kopetzky/ Novak/ Paulson/ Raschauer/ Ress/ Wiederin, Staat und Recht. Festschrift für Günther Winkler, 1242; Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 51; siehe dazu ausführlich UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.), BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 und BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013 (VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150)), weshalb keine Ausweitung des verfassungsrechtlichen Kompetenztatbestandes „Glücksspielmonopol“ durch Nennung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG vorliegt.

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 r ; 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).

Mit Erkenntnis VfGH 10.10.2018, G 105/2018 ua. stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass im Rahmen des Kompetenztatbestandes „Monopolwesen“ gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG der einfache Bundesgesetzgeber berechtigt ist, den Umfang des Glücksspielmonopoles des Bundes abzugrenzen, womit ihm insofern die „Kompetenz-Kompetenz“ für die Ausgestaltung des Glücksspielmonopols zukommt. Für die Regelung einer Tätigkeit, die der Bundesgesetzgeber hiebei vom Glücksspielmonopol ausnimmt, ist gemäß Art. 15 B-VG der Landesgesetzgeber zuständig. (GSpG-Novelle 2010, es

ging in diesem Erkenntnis um Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums an Konzessionäre und Bewilligungsinhaber bestimmter Glücksspielautomaten).

8.3. Aus den Glücksvertragsgebühren/Glücksspielabgaben ergibt sich keine Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols

Die Bf. machte in ihrer Berufung/Beschwerde betreffend Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF den hohen Glücksspielwerbeaufwand der Konzessionäre geltend, welcher im Widerspruch zum EU-Recht stehe. Der Oberste Gerichtshof stellte zu dieser Frage den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, Teile des Glücksspielgesetzes, bzw. das Glücksspielgesetz insgesamt aufzuheben. (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua. entschied dazu, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes nicht dem Unionsrecht widersprechen, der OGH habe konkrete Werbetätigkeiten der Konzessionäre isoliert betrachtet, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 gestützt.

Mit dem Erkenntnis VwGH 11.07.2018, Ra 2018/17/0048 wurde die Unionsrechtskonformität des GSpG bestätigt.

Diese zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen ergingen zum ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Wie zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese „*lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft*“. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357, dargestellt in BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua ist eine untrennbare Verbindung zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben nicht zwingend anzunehmen, weil die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

- Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor
- Die Aufnahme von „Poker“ in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig

- Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

- Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Im oben zitierten Beschluss VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 (BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012 und RV/7100908/2012) zu den Glücksspielabgaben iSd § 57 GSpG befasste sich der Verwaltungsgerichtshof mit der in der Revision aufgeworfenen Einwendung, die Besteuerung der Konzessionärin einerseits und der revisionswerbenden Gesellschaft andererseits stelle einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV dar. Die Festsetzung der Glücksspielabgabe in Höhe von 16% vom Einsatz, den die Revisionswerberin gar nicht vereinnahme, also die Besteuerung anhand fremder Umsätze in enormer Höhe, stelle nach Ansicht der Revisionswerberin eine erhebliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV dar, welche durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses nicht gerechtfertigt werden könne.

In ihrer Berufung/Beschwerde gegen die Vorschreibung der Glücksvertragsgebühren hat die Bf. ein vergleichbares Vorbringen erstattet. (siehe oben Punkt 2.2.6. dieses Erkenntnisses).

Der Verwaltungsgerichtshof begründete seinen Beschluss VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 folgendermaßen:

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

15.10.2016, E 945/2016724, VwGH 11.7.2018, R212018/17/0048 bis 0049). (VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 Rn 19)

In der Revision sei ausgeführt worden, „*die revisionswerbende Gesellschaft werde zu einer Abgabe in enormer Höhe herangezogen, während ihre unmittelbare und engste Wettbewerberin, die.... Konzessionärin, keine Abgabe in dieser Höhe bezahle. Der wirtschaftliche Vorteil der Konzessionärin liege nicht allein in der Abgabenerleichterung, sondern gleichzeitig in der “asymmetrischen Belastung der revisionswerbenden Gesellschaft mit einer exzessiven Abgabe“.* Nach Ansicht der revisionswerbenden Gesellschaft sei dabei die Frage einer Überkompensierung (Hinweis auf EuGH 7.9.2006, C-526/04 Laboratoires Boiron) nicht relevant bzw. sei offensichtlich, dass das begünstigte Unternehmen (.... Konzessionärin) stärker begünstigt als belastet werde. Die Konzessionärin habe mit dem Glücksspiel nämlich keine gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen oder öffentlichen Aufgaben übernommen, weshalb die Beihilfe nicht gerechtfertigt sei.“ (VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 Rn 21). Im bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 2017, R0 2015/16/0024, auf dessen Begründung verwiesen wird, wurde das Vorliegen einer dem Unionsrecht widersprechenden Beihilfe bereits verneint. (VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 Rn 22).

„Selbst wenn aber durch die Belastung von Personen, die nicht über eine Spielbankenkonzession verfügen, mit der Glücksspielabgabe dem Konzessionär ein finanzieller Vorteil gewährt würde, ist festzuhalten, dass es entgegen den Behauptungen der revisionswerbenden Gesellschaft nicht zutrifft, dass einen Spielbankenkonzessionär keine gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen treffen, die Zusatzkosten verursachten. Vielmehr entstehen ihm auf Grund von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, die der Verhinderung von Spielsucht, Kriminalität und Geldwäsche dienen, hohe Zusatzkosten. Weiters hat er die Kosten der Überwachung der Einhaltung dieser Bestimmungen durch den Bundesminister für Finanzen zu tragen (vgl. § 19 Abs. 1 GSpG). Dass in diesem Zusammenhang eine Überkompensierung erfolge, wird in der Zulassungsbegründung gar nicht behauptet, sondern in Verkennung der Rechtslage der Standpunkt vertreten, dass es darauf gar nicht ankomme.“ (VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 Rn 24).

Abgesehen davon wird der Bf. entgegengehalten, dass ihr Beschwerdevorbringen widersprüchlich ist, da sie einerseits die Unionsrechtswidrigkeit des Monopols damit begründet, dass ein möglichst hoher Steuerertrag lukriert werden soll und andererseits, dass die Konzessionärin gegenüber gewerberechtlichen Anbieterin steuerliche Vorteile hat.

8.4. Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben fallen trotz Gewerbeberechtigung für „Pokerspieler im Lebendspiel ohne Bankhalter“ an

Dazu wird die Bf. auf das obzitierte Erkenntnis Verwaltungsgerichtshof 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 23 bis 26 verwiesen. Der Verfassungsgerichtshof wies mit Beschluss VfGH 24.9.2018, G 203/2018 einen Individualantrag auf Aufhebung von

Bestimmungen des Glücksspielgesetzes betreffend Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung zurück. Die Antragstellerin sah sich - unter Zitierung Verwaltungsgerichtshof 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 - zu Unrecht der Glücksspielabgabe unterworfen, doch die Zurückweisung erfolgte, da sie einen unmittelbaren Eingriff in ihre Rechtssphäre nicht darlegte.v

9. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF iVm § 15 Abs. 1 GebG besteuern entgeltlichen Glücksverträge iSd § 1267 ABGB, wobei die Urkundenerrichtung keine Voraussetzung ist:

Die Bf. hat durch die von ihr im **Zeitraum Juli bis Dezember 2010** angebotenen Kartenpokerspiele diese Tatbestände

1. durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge in Form der Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG, deren Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, klassifiziert werden (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041), verwirklicht.
2. Durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Veranstalterin iSd § 28 Abs. 3 GebG, die Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG organisiert.

Von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG abgeleitet, besteuern die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG das Rechtsgeschäft Spiel, in Form der glücksspielgesetzlichen Ausspielung = unternehmerisches Glücksspielangebot:

Die Bf. veranstaltete im Zeitraum Jänner 2011 bis Jänner 2012 Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und in Turnierform, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“ erfüllte:

1. durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor, und
2. durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Unternehmerin iSd § 2 GSpG. Mit den „Ausspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz, bzw. bei Turnierspielen in Höhe von 16% vom in Aussicht gestellten Gewinn.

Die Bf. hat den vom Finanzamt in den Außenprüfungsberichten dargestellten Sachverhalt nicht in Frage gestellt, sondern – insbesondere in der Stellungnahme vom 14. April 2012 – ausgeführt, dass ein rechtlicher Diskurs zu führen sein wird, bis zu einer letztinstanzlichen Klärung.

Über die von der Bf. aufgeworfenen Rechtsfragen wurde zusammengefasst folgendes entschieden:

Poker ist ein Glücksspiel iSd § 1 GSpG. Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht verfassungswidrig. In der höchstgerichtlichen

Judikatur wurde wiederholt dargelegt, dass Poker dem Glücksspielgesetz unterliegt. Auch wenn Geschicklichkeitsmomente vorhanden sind, ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, Poker dem Glücksspielgesetz zu unterwerfen. Eines Gutachtens über die Glücksspieleigenschaft von Poker bedarf es daher nicht. (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012; VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041; VwGH 4.5.2017, Ra 2017/16/0035; VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; VwGH 27.3.2018, Ro 2017/17/0025 und VwGH 11.07.2018, Ra 2018/17/0048, VwGH 22.10.2018, Ro 2018/16/0028, VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150 und VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003) . Das Tatbestandsmerkmal in § 1 GSpG „vorwiegend“ wird analog zu anderen Verkehrsteuergesetzen, wie § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG als „nahezu ausschließlich“ ausgelegt. Es widerspricht nicht der Glücksspieleigenschaft eines Spiels, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen vorgenommen werden müssen. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11). Das Bundesfinanzgericht hat sich nicht auf die von der Bf. zitierte Literatur gestützt, sondern auf die Literatur zum bürgerlichen Recht, insbesondere auf *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272.

Aus dem Verweis in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG)“ ergibt sich die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht dieser Spielverträge vom 20.7. bis 31.12.2010. Ab 1.1.2011 wurden diese speziellen Gebühren durch die Glücksspielabgabe ersetzt. Poker ist ab 1.1.2011 daher glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 Abs. 1 GSpG als „Ausspielungen“. Es kommt für das Vorliegen einer Ausspielung iSd § 2 GSpG auf die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung an, die durch das Organisieren von Kartenspielen geschaffen wird (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 26). In der Steuerbelastung der tatsächlich getätigten Einsätze mit 16% konnte der VwGH eine exzessive Steuerbelastung nicht erkennen, die Bf. muss die Kartenspielspiele so organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012); VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 35, 36). Die Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG (jetzt § 60 Abs. 36 GSpG) ist im Zusammenhang mit der früheren Bestimmung über die Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG zu sehen und stellte das in den gewerberechtlichen Pokercasinos veranstaltete Pokerspiel bis 31.12.2019 straffrei. Da die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG sowohl verbotene, als auch erlaubte Ausspielungen erfassen (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 29), unterliegt auch das in den gewerberechtlichen Pokersalons veranstaltete, bis 31.12.2019 straffreie und damit bis 31.12.2019 erlaubte, Pokerspiel den Glücksspielabgaben. Ob das unternehmerische Anbieten von Poker außerhalb von Spielbanken aufgrund einer Gewerbeberechtigung bis zu den GSpG-Nov 2008/2010 verboten war oder nicht, ist für die Glücksspielabgabe nicht relevant (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 24), bei Anwendung der „alten Rechtslage“ waren Rechtsgeschäftsgebühren gemäß §33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG zu zahlen. (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 25). § 59 Abs 2 GSpG regelt, wer zur Zahlung der Glücksspielabgaben verpflichtet ist. Unter „Berechtigungsverhältnis“ iSd

zweiten Teilstreiches des § 59 Abs 2 Z 1 GSpG ist nicht eine Gewerbeberechtigung zu verstehen, sondern eine glücksspielgesetzliche Konzession oder Bewilligung für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 22).

Das Verhältnis der Glücksspielabgabe zum Jahresumsatz und Jahresergebnis der Anbieterin sind unternehmerische Parameter, die kein Kriterium für die Glücksspielabgabenbesteuerung für Kartenpokerspiel außerhalb von Spielbanken darstellen (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 36).

In Gegenüberstellung zu VwGH 21.3.2018, Ra 2017/13/0076 betreffend des Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetzes stellt sich die Frage, ob bzw. in welchem Umfang Einsätze als Eintrittsgelder anzusehen sind, bei den Glücksspielabgaben nicht, weil nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 57 Abs. 1 erster Satz GSpG Ausspielungen einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom „Einsatz“ unterliegen. (Beschluss VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012 und RV/7100908/2012))

Auch im Zeitraum Juli 2013 bis Februar 2014, in dem das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben gewesen war, fallen Glücksspielabgaben an, weil bereits vor Aufnahme des Wortes „Poker“ in die demonstrative Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG Poker als Glücksspiel qualifiziert wurde. (Beschluss VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 (BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014)).

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. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11).

Die Glücksspielabgaben iSd § 57 GSpG verstößen nicht gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot iSd Art. 107 Abs 1 AEUV, da kein zwingender Zusammenhang zwischen der Glücksspielabgabe und der Verwendung deren Steuerertrages für die Finanzierung einer Beihilfe vorliegt (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 31, 32; VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003). Die „asymmetrische Belastung“ mit einer „exzessiven Abgabe“ alleine erfüllt noch nicht den Tatbestand einer Beihilfemaßnahme. (Beschluss VwGH 22.10.2018, Ro 2018/16/0028 (BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012)). Selbst wenn dem Konzessionär in Bezug auf Glücksspielabgabe – Spielbankabgabe ein finanzieller Vorteil gewährt würde, ist festzuhalten, dass dem Konzessionär auf Grund von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, die der Verhinderung von Spielsucht, Kriminalität und Geldwäsche dienen, hohe Zusatzkosten entstehen. Weiters hat er die Kosten der Überwachung der Einhaltung dieser Bestimmungen durch den Bundesminister für Finanzen zu tragen (vgl. § 19 Abs. 1 GSpG). (VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 Rn 24).

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden gegen die zwei Glücksvertragsgebührenbescheide gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011

sowie gegen die dreizehn Glücksspielabgabenbescheide der Erfolg zu versagen. Die Bescheide bleiben aufrecht.

10. Unzulässigkeit der Revision – Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

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

Das Bundesfinanzgericht ist von der zitierten Rechtsprechung VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041; VwGH 4.5.2017, Ra 2017/16/0035; VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; ; VwGH 27.3.2018, Ro 2017/17/0025 und VwGH 11.07.2018, Ra 2018/17/0048, VwGH 22.10.2018, Ro 2018/16/0028, VwGH 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150 und VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 nicht abgewichen.

11. Säumniszuschläge zu den Rechtsgeschäftsgebühren (RV/7102178/2012, RV/7102179/2012)

Gesetzliche Grundlagen

§ 217 Abs. 1 BAO lautet: Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

§ 217 Abs. 2 BAO lautet: **Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.**

....

§ 217 Abs. 4 BAO lautet: *Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als*

- a) *ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist*
- b) *ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,*
- c) *ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,*
- d) *ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.*

....

§ 217 Abs. 8 BAO lautet: *Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß*

- a) *für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und*

b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

§ 217 Abs. 9 BAO lautet: *Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.*

11.2. Erwägungen

Beim Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages handelt es sich um eine objektive, verschuldensunabhängige Säumnisfolge. Die Bestimmung des § 217 BAO räumt der Abgabenbehörde keinerlei Ermessen ein. Einzige Voraussetzung für die Säumniszuschlagsvorschreibung ist daher, dass eine konkrete Abgabenschuld spätestens bis zum Fälligkeitstag nicht bzw. nicht zur Gänze entrichtet worden ist.

Im gegenständlichen Fall handelte es sich um Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG. Diese Gebühren sind ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Sind Gebühren gemäß § 31 Abs. 3 GebG ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 GebG zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze oder Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

Die Bf. betreibt ein Kartenkasino und bot interessierten Personen die Möglichkeit, an von ihr in den Räumlichkeiten des Casinos organisierten Kartenspielen mit Geldeinsatz teilzunehmen. Das Finanzamt vertrat die Rechtsansicht, dass durch die veranstalteten Kartenspiele vom 20. Juli bis 31. Dezember 2010 der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG verwirklicht wurde. Anlässlich einer Außenprüfung kam hervor, dass die Bf. keine Abrechnungen für diesen Zeitraum gelegt hatte. Auf Grund der unterbliebenen Selbstberechnung der Gebühr und der Ergebnisse der Außenprüfung ergingen die zwei Bescheide gemäß § 201 BAO. Die Bf. brachte dazu lediglich vor, dass es sich um eine unionsrechtswidrige Erdrosselungssteuer handle und gewerbliche Pokercasinos aufgrund des § 60 Abs. 24 GSpG keine Rechtsverkehrsteuern entrichten müssten.

Wird eine Selbstbemessungsabgabe nach ihrer Fälligkeit mit Bescheid festgesetzt, so steht zur Entrichtung einer allenfalls daraus resultierenden Nachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einem Monat zu. Ein Säumniszuschlag ist jedoch unabhängig von der Einhaltung dieser Frist wegen der Nichtentrichtung der Abgabe bis zum Fälligkeitstag verwirkt (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, 158ff). Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben wie die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7b GebG (Kartenglücksspiele) die nach ihrer Fälligkeit erfolgen, fällt grundsätzlich ein

Säumniszuschlag an, da die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nur zur Hemmung der Einbringung führt. (UFS 05.04.2007, RV/0037-W/02).

Die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages iHv. 2 % der genannten Summe erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO, vgl. auch BFG 22.8.2014, RV/7102354/2014; BFG 18.12.2014, RV/7102596/2011; BFG 24.08.2018, RV/7101865/2012).

Aus all diesen Gründen war diesen Berufungen/Beschwerden gegen die ersten Säumniszuschlagsbescheide kein Erfolg beschieden.

11.3. Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen die Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Die Bf. hat zu allen ersten Säumniszuschlagsbescheiden den Antrag gestellt, mangels grobem Verschulden die Säumniszuschläge nicht festzusetzen. Von der Bf. wurden hauptsächlich verfassungsmäßige Bedenken gegen die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und gegen die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG geäußert. Die Bf. brachte vor, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Die Bf. habe sich auf die Rechtsmeinung von Univ. Prof. Dr. Winkler gestützt.

Entgegen der Ansicht der Bf. existierte bereits in den Jahren 2010 und 2011 eine höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201) und wie oben dargestellt eine ständige Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates. Dazu wird der Bf. entgegengehalten, dass die Bezahlung der selbstzuberechnenden Glücksvertragsgebühren einer Klärung der Rechtsfrage im Rechtsmittelweg nicht im Wege steht: Der Verfassungsgerichtshof sprach bereits in etlichen Beschlüssen und Erkenntnissen, ua. VfGH 30.11.2011, G 12-14/11; VfGH 30.6.2012, G 51/11 (Punkt 3.3.) aus, dass zwar durch Unterlassung der Steuerabfuhr bei gleichzeitiger Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde die Erlassung eines Bescheides erwirkt werden kann. Aber auch durch einen Antrag auf Rückerstattung nach § 239 BAO kann ein Bescheid erwirkt werden, durch den die Bf. über Beschwerdeverfahren zu den Höchstgerichten kommen kann. Dadurch, dass die Bf. die Glücksvertragsgebühren nicht rechtzeitig bekanntgegeben und gezahlt hat, trifft sie an der Säumnis ein grobes Verschulden, weswegen dieser Berufung/Beschwerde betreffend Anträgen auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge kein Erfolg beschieden war. Die Bescheide

bleiben aufrecht. (BFG 24.08.2018, RV/7100612/2012 zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben; BFG 21.01.2019, RV/7101231/2016 zur Spielbankabgabe)

Die Berufungen/Beschwerden waren somit als unbegründet abzuweisen.

12. Unzulässigkeit der Revision - Säumniszuschläge

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

Grundsätzliche Rechtsfragen wurden nicht aufgeworfen

Das Bundesfinanzgericht ist der zitierten Rechtsprechung gefolgt.

Zur Information wird bemerkt, dass die Bf. gegen die Bescheide betreffend Folgezeiträume 2/2012 bis 12/2015 ebenfalls Beschwerden erhoben hat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt wurde. Diese Verfahren werden gesondert durchgeführt.

Wien, am 26. April 2019