

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatterin), und die weiteren Senatsmitglieder Richter Johann Jungwirth gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Michael Haim und Dkfm.Dr.Peter Bernert in den Beschwerdesachen des ****NAME+ADRESSE**** als Insolvenz-/Masseverwalter für ****BF+ADRESSE**** vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH&Co KG, Schubertring 6, 1010 Wien

1. gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 10. Jänner 2014 für die Monate Jänner bis April/2013,
2. gegen 22 Bescheide gemäß § 201 BAO vom 2. Juli 2015 für die Monate Mai bis Dezember 2013, Jänner bis Dezember 2014 und Jänner-Februar 2015, und
3. gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 10. März 2016 für die Monate März bis Juni 2015

alle StNr ****x1**** –Team 11 der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

betreffend Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 Abs. 1 GSpG (Kartenpokerspiel) in der Sitzung am 9. Oktober 2017 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die 30 Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

Es wird kein Normprüfungsantrag gestellt.

Es wird kein Ersuchen um Vorabentscheidung an den EuGH gerichtet.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

- 1. Hat die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. die Auswirkung, daß keine Glücksspielabgaben zu erheben sind?**
- 2. Liegt bei der ungleichen Besteuerung von Poker im Lebendspiel und *Onlinepoker* dieselbe Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, vor?**
- 3. Liegt eine Unverhältnismäßigkeit vor, wenn die Glücksspielabgabe für die veranstalteten Kartenspielspiele höher ist als der Umsatz, der aus dem Tischgeld erzielt wird?**
- 4. Sind die Spielbanken von den Glücksspielabgaben befreit um eine Doppelbesteuerung mit der Spielbankabgabe zu vermeiden?**
- 5. Löst eine Gewerbeberechtigung zum Halten erlaubter Kartenspiele mangels einer Ausspielung diese aus dem Glücksspielgesetz, sodass keine Glücksspielabgabe anfällt (§ 60 Abs. 36 GSpG)?**

Der gegenständliche Fall betrifft die Rechtslage Glücksspielabgaben vom 1. Jänner 2013 bis 30. Juni 2015.

Das vorliegende Rechtsmittelverfahren gleicht dem, das dem Erkenntnis BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 zugrundelag, weswegen zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Begründung dieser Entscheidung verwiesen wird.

Es erfolgt allerdings eine Gegenüberstellung des Sachverhaltes zur zwischenzeitig ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

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

Der Insolvenz- Masseverwalter ist gem § 80 IO gesetzlicher Vertreter des Schuldners hinsichtlich des Insolvenzvermögens, weswegen die Erledigungen an ihn und nicht an den Abgabenschuldner zu richten sind. (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373; VwGH 9.11.2011, 2009/16/0260; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0197; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; *Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO–HB 233). Bemerkt wird, dass vorliegender Vorhalt zwar dem Masseverwalter zugestellt wird, jedoch in den Entscheidungsgründen die Bezeichnung „die Bf.“ gewählt wurde.

Übersicht:

1. Kurzdarstellung des Verfahrens

2. Detaillierte Darstellung des Verfahrens

2.1. Zeiträume Jänner 2013 bis Februar 2014

2.2. Zeiträume März 2014 bis Juni 2015

2.3. Mitteilung und Anregung des Masseverwalters vom 23.5.2016

3. Beweisverfahren

4. Sachverhalte

4.1. Zur Person der Bf.

4.2. Rechtsgutachten von Univ.Prof. ****GUTACHTER****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBI. I 2013/167 vom 7. Jänner 2014

5. Gesetzliche Grundlagen

6. Erwägungen

6.1. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (**ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes**)

6.2. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des **abgabenrechtlichen Teils** des Glücksspielgesetzes

6.2.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

6.2.2. Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012

6.2.3. Anlassfallwirkung

6.2.4. Poker als Glücksspiel iSd Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG

6.2.5. Die Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG und das Rechtsgutachten von Univ.Prof. ****GUTACHTER****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBI. I 2013/167 vom 7. Jänner 2014

6.2.6. „Erdrosselungssteuer“ - Bezug der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary* ua.) zu den Glücksspielabgaben

6.2.7. Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker – ohne Bankhalter – werden gemäß § 57 Abs. 1 GSpG gleich besteuert. Kein Vergleich mit der Problematik der Werbeabgabe.

6.2.8. Urteil des EuGH in der Rechtssache Berlington Hungary (EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua.).

6.3. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus den Glücksspielabgaben heraus (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG)

7. Zusammenfassung

8. Schlussfolgerungen

9 . Revision

1. Kurzdarstellung des Verfahrens

Die Bf. hat ihre **Niederlassung im Inland** und bot aufgrund einer Gewerbeberechtigung für das Halten erlaubter Kartenspiele im **Zeitraum 1. Jänner 2013 bis 30. Juni 2015** interessierten Personen die Möglichkeit, in ihren Räumlichkeiten an zwölf Standorten organisierte Kartenspielspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Dabei handelt es sich um **Kartenspielspiel**, vorwiegend in den Varianten *Texas Holdem*, *Seven Card Stud* und *Omaha*. Diese Spiele wurden als *Cashgames* und in Turnierform gespielt.

Die Bf. erstattete monatlich für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-2/2014 dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, in den Zeiträumen 3/2014 bis 6/2015 auch gemäß § 57 Abs. 3 GSpG, mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Sie stellte monatlich den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen,

- da die Bf. nicht glücksspielabgabenpflichtig gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sei, weil sie aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 60 Abs. 24 GSpG nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werde.
- Da die Bf. ihre Einnahmen primär aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, nicht aber aus der Durchführung von Glücksspielen erzielt, erfülle sie nicht den glücksspielrechtlichen Unternehmerbegriff iSd § 2 Abs. 2 GSpG, der wiederum wesentliches Merkmal einer Ausspielung iSd § 2 GSpG sei, weswegen die an die Ausspielung anknüpfenden Glücksspielabgaben für die Bf. nicht zum Tragen kommen könnten.
- Die Bf. sei kein Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG , da es aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen nicht an einem „Berechtigungsverhältnis“ iSd § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG mangle, aber in der Aufzählung der gewerbliche Betrieb von Kartenspielsalons nicht genannt sei.
- Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Einsätze der Spieler, daher müsse die Bf. die Glücksspielabgabe aus den Umsätzen begleichen, die nicht in Zusammenhang mit der eigentlichen Abgabenquelle und in keiner Relation zur gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage stünden.

Das Finanzamt erließ über diese Zeiträume 30 Bescheide:

1. über die Beschwerden vom 14. Februar 2014 gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 10. Jänner 2014 für die Monate Jänner bis April/2013,

2. über die Beschwerden vom 7. August 2015 gegen 22 Bescheide gemäß § 201 BAO vom 2. Juli 2015 für die Monate Mai bis Dezember 2013, Jänner bis Dezember 2014 und Jänner-Februar 2015,

3. über die Beschwerden vom 15. April 2016 gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 10. März 2016 für die Monate März bis Juni 2015

In den dagegen erhobenen Beschwerden wurde über das bisherige Vorbringen hinaus eingewendet,

- dass der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages der Bf. aufgehoben habe, weswegen die Bf. in die Anlassfallwirkung komme und bei ihr die Glücksspielabgabe nicht vorgeschrieben werden könne. Die Bf. legte dazu das Rechtsgutachten von *Univ. Prof. ****GUTACHTER*****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBI. I 2013/167 vom 7. Jänner 2014 vor.
- Die Besteuerung des *Cashgames* bei Poker führe zu einer Wegsteuerung des Spielkapitals und
- § 57 GSpG widerspräche dem Beihilfenverbot, dass die konzessionierten Spielbanken, die diese Tätigkeiten ebenfalls anbieten würden, gem § 57 Abs. 6 GSpG befreit seien.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen ab.

Die Bf. stellte Vorlageanträge, beantragte die Durchführung mündlicher Senatsverhandlungen und regte ein Normprüfungsverfahren bzw. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH an.

2. Detaillierte Darstellung des Verfahrens

2.1 Zeiträume Jänner 2013 bis Februar 2014

Mit Schreiben vom 13. Februar 2013 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. (Standorte: ***STANDORTE***). Die **Glücksspielabgabe für Jänner 2013** wurde getrennt nach Pokerturnieren und *Cashgame* bekanntgegeben.

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

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG würden die Einsätze der Spieler die Bemessungsgrundlage für die Abgabe darstellen. Da für die Umsatz- bzw. Gewinnermittlung des Unternehmens die Einsätze der Spieler nicht relevant seien, seien im Unternehmen keine diesbezüglichen Grund- und Hilfsaufzeichnungen vorhanden. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sei aufgrund von eigenen und internationalen Erfahrungswerten, wonach das Tischgeld (*Rake*) 3,5% des Einsatzes der Spieler betrage, geschätzt worden. Die Bf. sei ein Gewerbebetrieb mit mehreren Betriebsstätten in Österreich und halte Gewerbeberechtigungen zur Ausübung des Gastgewerbes sowie zur Durchführung

erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. In den Räumlichkeiten der Bf. können Besucher Karten spielen (überwiegend Poker) und gleichzeitig Speisen und Getränke konsumieren. Die Bf. stelle dazu im Rahmen der Gewerbeberechtigung gegen angemessenes Entgelt („Tischgeld“) räumlich gebundene Sachleistungen sowie personelle Dienstleistungen zur Verfügung. Die Bf. sei an diesen Spielen nicht beteiligt, sie habe nie Gewahrsam am Pot und trete auch nicht als Bankhalter auf. Sie sei finanziell nicht am Kartenspiel der Spielergruppen beteiligt und habe auch keinen Anteil am Spielgewinn oder den Einsätzen. Die Bf. beziehe ihren Umsatz zum überwiegenden Teil aus ihrem Speisen – und Getränkeangebot, zu einem kleinen Teil aus dem entgeltlichen Zurverfügungstellen von Sachmitteln und Dienstleistungen, aber in keinem Fall aus den Spielumsätzen oder den Einsätzen und könne daraus weder eigenen Umsatz noch eigenen Gewinn erzielen. Das bedeute faktisch, dass die geschätzte Abgabenschuld für die Bf. letztendlich ruinös sei.

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

- weil die Bf. aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG vom Glücksspielgesetz ausgenommen sei, was auch die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG mit einschlösse. Durch die Verpflichtung zur Leistung der Glücksspielabgaben würde die Bf. wirtschaftlich vernichtet, weswegen die Übergangsbestimmung verfassungskonform auszulegen sei.

- Die Bf. sei kein glücksspielrechtlicher Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, daher liege keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vor. Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG knüpfe ausdrücklich an „Ausspielungen“ an. Da die Bf. ihre Einnahmen primär aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, nicht aber aus der Durchführung von Glücksspielen erziele, erfülle sie nicht den Unternehmerbegriff, weswegen auch die §§ 57 ff GSpG nicht zum Tragen kommen würden.

- Die Bf. sei kein Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG, da es aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen nicht an einem „Berechtigungsverhältnis“ iSd § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG mangle. In der Aufzählung des § 59 Abs. 2 GSpG fehle jedoch die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben würden. Die Bf. werde zwar Vertragspartner der Spielteilnehmer, jedoch in Bezug auf Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Gewinn und den Einsätzen in Verbindung stünden.

- Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Einsätze. Die Einsätze der Spieler seien keine Umsätze die durch die Hände der Bf. laufen würden oder je in ihrer rechtlichen Verfügungsmacht stünden. Daher müsse die Bf. die Glücksspielabgabe aus den Umsätzen begleichen, die nicht in Zusammenhang mit der eigentlichen Abgabenquelle und in keiner Relation zur gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage stünden. **Soweit die Bf. daher der Glücksspielabgabe unterworfen würde, hege sie massive Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der betreffenden gesetzlichen**

Regelungen, die sie vor dem Verfassungsgerichtshof geltend machen werde. Die Glücksspielabgabenrechtliche Belastung stelle keine realistisch zu bewältigende Schuld dar.

Die Bf. erstattete **monatlich für die Zeiträume 1-12/2013 und 1-2/2014** dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an und stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Jänner 2013 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

2.1.1. Nachschau 1/2013-4/2013

Bei der Bf. fand dann eine Außenprüfung gemäß § 146 BAO über die im Zeitraum 1/2013 bis 4/2013 vorgenommenen Selbstberechnungen statt, über die am 7. Dezember 2013 eine Niederschrift aufgenommen wurde.

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

- zu **Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG** : Eine Aussage über eine Auswirkung auf die Glücksspielabgabe werde nicht getroffen und die Anwendung des § 2 sei nicht ausgeschlossen.
- zu **Unternehmereigenschaft der Bf.:** durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG sei verdeutlicht worden, dass konzessionsloses Anbieten von Glücksspielen unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten sei, wenn der mitwirkende Unternehmer nicht selbst die Gewinne stelle, sondern nur Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirke. Letzteres könne sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern. Die Bf. habe daher Unternehmereigenschaft.
- zu **Steuerschuldner gemäß § 59 Abs. 2 GSpG:** das Berechtigungsverhältnis sei iSd Gesetzessystematik so zu verstehen, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Da eine Gewerbeberechtigung keine Berechtigung iSd § 59 Abs. 2 GSpG sei, liege kein Berechtigungsverhältnis vor. Die Bf. sei als Veranstalter auch Steuerschuldner.

Das Finanzamt ermittelte unter Punkt 3) die Bemessungsgrundlagen.

Cashgames : Die Spieleinsätze werden bei den Cashgames von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen lägen nicht vor. Dazu wäre bei jedem Tisch zu jedem Zeitpunkt des laufenden Spiels eine Beobachtung nötig, was vom Prüfungsorgan nicht nachgeholt werden könne. Die Bemessungsgrundlage zu den Cashgames sei nur im Schätzungswege zu ermitteln. Die Berechnung des Finanzamtes baut auf der von der Abgabenschuldnerin selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis des Tischgeldes auf. Bei den Cashgames

werden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten. Dabei wurde das Tischgeld mit durchschnittlich 3,5% des Pots angenommen. Anhand der vorgelegten Tischabrechnungen, die täglich erstellt werden, wurde eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen: Bemessungsgrundlage = (Tischgeld x 3,5) x 100 aus. Das Finanzamt verwies bezüglich der Prozentumlegung auf die Niederschriften zu den früheren Zeiträumen (dargestellt in BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 Punkt 2. und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 Punkt 1.: die durchschnittliche Pothöhe sei 40 Euro und das Tischgeld von 3,5% entspräche dem allgemeinen Erfahrungsgut).

Des Weiteren stellte das Finanzamt in der Niederschrift dar, dass sämtliche Tagesabrechnungen mit den entsprechenden Grundaufzeichnungen vorgelegt wurden. Für jedes Casino werden gesonderte Aufzeichnungen geführt. **Zu den gemeldeten Bemessungsgrundlagen Cashgames für Jänner 2013 bis April 2013 gab es keine Beanstandungen.**

Turniere: Im Prüfungszeitraum wurden ca. 800 Turniere gespielt. Dazu gehören auch *Satellites*, das ist ein Turnier, bei dem man das Ticket für ein größeres Turnier gewinnen kann. Dabei ist zu unterscheiden zwischen jenen, bei denen am Hauptturnier nur Qualifikanten teilnehmen dürfen, bei denen es keine Möglichkeit gibt, sich ins Finale einzukaufen, und solchen, bei denen man sich auch direkt ins Finale des Hauptturniers einkaufen kann. Bei der ersten Variante ist das *Satellite* keine eigenständige Ausspielung und bereits als Teil des Hauptturniers zu sehen. Dafür verneinte das Finanzamt eine Steuerpflicht. Bei der zweiten Variante handle es sich um eigenständige Ausspielungen, die das Finanzamt der Glücksspielabgabe unterzog. Der aus der Sicht der Spieler in Aussicht gestellte Gewinn sei der gemeine Wert des Tickets, der sich aus dem *Buy In + Entry Fee* ergibt. Es unterliege sowohl der Ticketgewinn beim *Satellite* als auch das Preisgeld beim Hauptturnier der Steuerpflicht. Auf die Steuerpflicht habe es keine Auswirkung, dass der Preispool des *Satellites* in den Preispool des Hauptturniers fließt. Es komme nicht darauf an, wie und von wem der in Aussicht gestellte Gewinn aufgebracht wird. Die Turniere sind im Abrechnungssystem der Bf. erfasst, eingetragen werden die Teilnehmer, *Buy-Ins* und *Entry Fees*. Grundsätzlich sind die Gewinne die von den Spielern einbezahlten *Buy-Ins* (Teilnahmegelder). Die Bemessungsgrundlagen zu den Pokerturnieren wurden von der Bf. anhand der Turnieraufzeichnungen ermittelt. Es wurden sämtliche Turnieraufzeichnungen vorgelegt. Die gemeldeten Beträge stimmen grundsätzlich mit den Aufzeichnungen überein. **Die geringfügigen Abweichungen ergaben sich im Wesentlichen durch die geänderte Erfassung einiger Turniere**, bei denen die geleisteten Zuschüsse (*added pize money*) nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Auch wurden einige wenige *Satellites* versehentlich nicht gemeldet. Die Prüfungsfeststellungen zum Zeitraum 1-4/2013 führten zur bescheidmäßigen Festsetzung der selbstzuberechnenden Glücksspielabgaben.

Mit vier Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 10. Jänner 2014 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten

Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz) je für die vier Monate 1-4/2013 fest. Nach dem Ergebnis der Außenprüfung ergab sich lediglich jeweils eine Änderung bei den Turnieren. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Fristgerecht erhob die Bf. dagegen Beschwerden (Beschwerden vom 14. Februar 2014 betreffend Zeitraum 1-4/2013) und stellte den Antrag, den Beschwerden statzugeben und die Bescheide aufzuheben.

Eingangs hielt die Bf. fest, dass sie die Spiele aufgrund der aufrechten Gewerbeberechtigung rechtmäßig durchföhre (VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055; VwGH 26.9.2005, 2004/02/0002; OGH 24.4.1992, 1 Ob 12/92). Die Bf. leitet aus ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele“ nicht nur ab, dass sie deshalb diese Spiele gewerbeberechtlich durchführen darf, sondern auch, dass durch die Gewerbeberechtigung die von ihr angebotenen Kartenglücksspiele, insbesondere Poker, nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werden.

Zum 1.1.2010 sei Poker kein Glücksspiel gewesen: Dabei sei die Rechtslage am 1.1.2010 zu berücksichtigen. Am 1.1.2010 sei Poker im Glücksspielgesetz nicht ausdrücklich als Glücksspiel bezeichnet worden. Bei den meisten Varianten von Poker hänge aber das Spielergebnis tatsächlich nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall ab. Dazu gäbe es bereits äußerst umfangreiche internationale und deutschsprachige Literatur. Auch der VfGH habe das mittlerweile bestätigt. (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. mit Hinweis auf von *Hambach /Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht? Medien&Recht Int., 2009 Heft 2, Seite 41, ua.; weiters auch *Kretschmer*, Poker – ein Glücksspiel? ZfWG 2007, 93; *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>), *Dedonne/Detterman*, Poker is a Skill, Gaming Law Review and Economics 2008/1, 31 ff; differenzierend *Fiedler/Rock*, Quantifying Skill in Games – Theory and Empirical Evidence for Poker, Gaming Law Review and Economics 2009/1, 50ff; Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-schaf/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011; *Mag. Robert Wagner* , Die Praktikabilität des Österreichischen Glücksspielbegriffs am Beispiel des Kartenspiels Poker, 2010, unveröffentlichten Dissertation; *Winkler* , Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung. Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht. (2011)). Dass das Gegenteil der Fall sei, habe die Behörde weder behauptet noch bewiesen, und es werde ihr auch nicht gelingen, einen Gutachter oder eine Belegstelle zu finden, die behauptete, dass bei den Pokervarianten der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Wäre daher Poker schon am 1.1.2010 ganz allgemein als Glücksspiel einzustufen gewesen, dann hätte es der ausdrücklichen Einbeziehung in § 1 Abs. 2 GSpG und der Ausnahmeregelung nicht bedurft. Durch die Übergangsbestimmungen des § 60 Abs. 24 GSpG sei der

rechtmäßige Bestand von gewerblichen Pokersalons anerkannt und durch zwei VfGH-Entscheidungen bestätigt worden.

Mit der Aussage, dass eine Gewerbeberechtigung keine Berechtigung iSd § 59 Abs. 2 GSpG sei unterliege das Finanzamt einem Zirkelschluss. Dieser sei dahingehend aufzulösen, dass dem Glücksspielgesetz Glücksspielunternehmer unabhängig davon unterliegen, ob sie ihre Tätigkeit erlaubter- oder verbotenerweise ausüben. Auch wenn ein Glücksspielunternehmer keine Berechtigung habe, schulde er die Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG. Die Bf. habe eine aufrechte Gewerbeberechtigung, weswegen sie nicht unter das Glücksspielgesetz falle. **Das Finanzamt habe sich auch nicht damit auseinandergesetzt, dass § 1 GSpG eine neue Fassung erhalten habe, wodurch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG gestrichen wurde.**

Die Bf. komme in den Genuss der Anlassfallwirkung, weswegen auf sie das Wort „Poker“ nicht mehr anzuwenden sei: Mit seinem Erkenntnis habe der **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages der Bf. aufgehoben. Dadurch sei Poker nicht mehr vom Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst. Zwar sei ein Gesetz gemäß § 140 Abs. 7 B-VG auf die vor der Aufhebung bewirkten Tatbestände weiterhin anzuwenden, doch gelte das nicht für den Anlassfall. Da die Bf. den Individualantrag auf Aufhebung der genannten Bestimmung gestellt habe, komme sie in den Genuss der Anlassfallwirkung, was auf die Glücksspielabgaben durchschlage.

Aufgrund der für die Bf. rückwirkenden Aufhebung der Befristung der Übergangsbestimmung wäre auch § 2 idF der GSpG-Novelle 2010 über den 31.12.2012 hinausgehend nicht anwendbar, sodass selbst dann, wenn Poker ein Glücksspiel wäre, keine Ausspielung vorliege und mangels Ausspielung keine Abgabepflicht besteht.

Es bestehe auch keine Abgabepflicht nach „neuer Rechtslage“. Durch die bloß demonstartive Aufzählung von Glücksspielen werde dem § 1 Abs. 1 GSpG nicht derogiert, denn soweit bei einem in § 1 Abs. 2 GSpG genanntem Spiel oder dessen Spielvariante die Entscheidung über das Spielergebnis nicht „*ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt*“ sei § 1 Abs. 1 GSpG nicht erfüllt, womit weiterhin kein Glücksspiel vorliege. Somit sei die Frage, ob Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG falle, auch nach der Rechtslage am 1.1.2013 Tatsachenfrage. Die im Betrieb der Bf. gespielten Varianten des Poker seien aber keine Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG. § 1 Abs. 2 GSpG regle nicht, dass die dort genannten Spiele „jedenfalls“ Glücksspiele seien. Wenn der konkrete Lebenssachverhalt nicht unter § 1 Abs. 1 GSpG zu subsumieren sei, ändere § 1 Abs. 2 GSpG nichts.

Selbst wenn Poker ein Glücksspiel wäre, wäre damit noch nicht gesagt, dass eine Ausspielung vorliege, denn der Begriff der „Ausspielung“ habe die historische Bedeutung, dass grundsätzlich eine entgeltliche Auslobung iSd § 860 ABGB sei (unter Verweis auf *Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung (2011), 305*). Von

einem Angebot iSe Auslobung könne im vorliegenden Fall keine Rede sein, da sich die Bf. an den Spielen nicht beteilige.

Die Bf. sei keine glücksspielrechtliche Unternehmerin, da sie keine Einsätze entgegennehme. Da die Bf. der Gewerbeordnung und nicht dem Glücksspielgesetz unterliege, könne sie auch nicht Abgabenschuldnerin gemäß § 59 GSpG sein.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 2. Mai 2014** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 14. Februar 2014 als unbegründet ab. Hinsichtlich des Vorbringens der Anlassfallwirkung verwies das Finanzamt auf *Walter/Mayer/Kuscko-Stadlmayer*, Art. 140, V.6., wonach die Begünstigung des Anlassfalles nicht bei Individualanträgen bestehe. Abgesehen davon seien nach jeder dieser Fassungen des § 1 GSpG Poker und dessen Spielvarianten entweder dem § 1 Abs. 2 GSpG oder der „allgemeinen“ Definition des § 1 Abs. 1 GSpG zu subsumieren. Aus § 2 Abs. 1 GSpG ergebe sich, dass eine vermögenswerte Gegenleistung im Rahmen der Durchführung des Glücksspiels nicht zwingend vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht werden müsse. Es sei ausreichend, wenn vom Unternehmer (Veranstalter) oder von einem Dritten lediglich „die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung“ organisiert oder angeboten werde, in einem solchen Fall liege eine Ausspielung vor.

Im **Vorlageantrag** brachte die Bf. weitere Literaturstellen zur Unterstützung ihres Vorbringens, dass der **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG sowie § 60 Abs. 24 GSpG aufgrund eines Individualantrages der Bf. aufgehoben habe und die Bf. in den Genuss der Anlassfallwirkung dahingehend komme, dass Pokerspiele bei ihr im Zeitraum 1/2013 bis 4/2013 nicht von § 1 GSpG und damit nicht glücksspielabgabenpflichtig seien. Weiter brachte die Bf. anhand von Berechnungsbeispielen vor, dass die Besteuerung beim *Cashgame* zu einer „Wegsteuerung des Spielkapitals“ führe (Vorlagenschreiben vom 6. Juni 2014 Seiten 11ff).

Weiters verstößt § 57 GSpG gegen das Beihilfenverbot, da gem § 57 Abs. 6 GSpG die konzessionierten Spielbanken hinsichtlich derselben Tätigkeiten befreit seien.

Das Finanzamt legte der Rechtsmittelinstanz die Beschwerde mit einer umfangreichen Stellungnahme für den Zeitraum 1-4/2013 vor.

2.1.2. Nachschau 5/2013-2/2014

Bei der Bf. fand dann eine Außenprüfung gemäß § 146 BAO über die im Zeitraum 5/2013 bis 2/2014 vorgenommenen Selbstberechnungen statt, über die am 19. Juni 2015 Niederschriften je für den Zeitraum 5-7/2013, 8-12/2013 und 1-2/2014 aufgenommen wurden:

Ein Turnier vom 4. bis 6. Juli 2013 wurde gemeinsam mit der ****GESELLSCHAFT*01**** veranstaltet. Da beide Veranstalter (Bf. und ****GESELLSCHAFT*01****) Gesamtschuldner sind, unterzog das Finanzamt den gesamten in Aussicht gestellten Gewinn iHv 30.792 Euro am Standort ****STANDORT**** der Glücksspielabgabe. Bei den gemeldeten Bemessungsgrundlagen *Cashgames* gab

es in diesem Zeitraum keine Beanstandungen, bei den Turnieren gab es vor allem bei den filialübergreifenden Turnieren innerhalb der Bf.-Gruppe Berichtigungen.

Infolge Aufhebung des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG durch **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** und Kundmachung der Aufhebung mit BGBI. I 2013/167 vom 2. August 2013, subsumierte das Finanzamt für den **Zeitraum 8/2013 bis 2/2014** die von der Bf. veranstalteten Glücksspiele in Form der Pokervarianten *Texas Hold'em*, *Omaha*, und *Seven Card Stud* der allgemeinen Regelung des § 1 Abs. 1 GSpG unter Bezugnahme auf VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201. Bei den gemeldeten Bemessungsgrundlagen *Cashgames* gab es in diesem Zeitraum keine Beanstandungen, bei den Turnieren gab es vor allem bei den filialübergreifenden Turnieren innerhalb der Bf.-Gruppe Berichtigungen.

Mit zehn Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 2. Juli 2015 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz) je für die **zehn Monate 5/2013 bis 2/2014** fest. Nach dem Ergebnis der Außenprüfung ergab sich lediglich jeweils eine Änderung bei den Turnieren. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Fristgerecht erhob die Bf. dagegen Beschwerden (Beschwerden vom 7. August 2015 unter anderem betreffend Zeitraum **5/2013 bis 2/2014**), stellte den Antrag den Beschwerden stattzugeben und die Bescheide aufzuheben und legte das Rechtsgutachten von Univ.Prof. ****GUTACHTER****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBI. I 2013/167, vor.

Es liege eine fehlerhafte Bescheidbegründung vor, die sich in dem Verweis auf die Niederschrift vom 19. Juni 2015 erschöpfe, die aber nur die Prüfung des Zeitraumes Jänner 2014 bis Februar 2015 enthalte. Das bedeute, dass die Bescheide betreffend den Zeitraum 5/2013 bis 12/2013 ohne Begründung ergangen seien.

Zusammengefasst fallen für die Zeiträume Mai 2013 bis 26. Juni 2013 aufgrund der Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 keine Glücksspielabgaben an, weil die Bf. Individualantragstellerin gewesen sei, weshalb die Aufhebung für die Bf. rückwirkend gelte. Da dem Wort „Poker“ konstitutive Bedeutung zukomme, und dieses Wort aufgehoben wurde, seien die Bescheide betreffend Julki 2013 bis Februar 2014 rechtswidrig.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 27. Jänner 2016** wies das Finanzamt die Beschwerden vom 7. August 2015 ab. Das Finanzamt legte zum Vorwurf der mangelnden Bescheidbegründung dar, dass es drei Nachschauaufträge gegeben habe, sowie drei getrennte Niederschriften, alle vom 19. Juni 2015, für die Zeiträume

- 1.5.2013 bis 31.7.2013
- 1.8.2013 bis 31.12.2013 und

- 1.1.2014 bis 28.2.2014, sowie 1.3.2014 bis 28.2.2015.

Die Bf. übersehe offenbar zwei der drei ergangenen und von ihrer steuerlichen Vertretung unterzeichneten Niederschriften.

Mit Schreiben vom 2. März 2016 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde:

- Die Bf. habe auch unionsrechtliche Bedenken gegen § 57 GSpG : Es liege ein Eingriff in die Grundrechte wie im Sachverhalt von EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua. vor: In Ungarn sei der Betrieb von Spielautomaten ursprünglich sowohl in konzessionierten Spielcasinos als auch in Spielhallen erlaubt gewesen. In ihren Spielhallen hätten die Klägerinnen Spielautomaten betrieben, wofür sie eine monatliche Pauschalsteuer pro Spielautomat entrichten mussten. Mit dem Änderungsgesetz 2011 sei die Pauschalsteuer für Spielhallen verfünffacht und zusätzlich eine Prozentualsteuer eingeführt worden, die Besteuerung der Spielautomaten in Spielcasinos hingegen blieb unverändert. Dazu seien die Genehmigungen für Spielautomaten in Spielhallen erloschen, eine Entschädigungsregelung wurde nicht vorgesehen. Der EuGH entschied, dass hier tatsächlich ein Hindernis für die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV vorliegen würde, was das nationale Gericht zu prüfen habe.

- Im Fall der Bf. liege ein grenzüberschreitender Bezug vor : Das ergäbe sich daraus, dass nicht nur österreichische Staatsbürger, sondern auch Unionsbürger aus dem benachbarten EU-Ausland die verschiedenen Pokersalons besuchen würden. Da alle Einsätze, die ein Spieler leiste, dem 16%igen Steuersatz unterzogen würden, führe dies zu einer Erdrosselungswirkung.

- Im Fall der Bf. sei das Kohärenzgebot nicht eingehalten : das Kohärenzgebot stelle klar, dass der jeweilige Mitgliedstaat das legitime Ziel erfülle und nicht nur als Vorwand für die Verfolgung protektionistischer oder fiskalischer Interessen benütze. Diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt worden, da durch Aufnahme der Grundsatzbestimmung in § 31a GSpG mit BGBl. I 2010/73 die gesetzlichen Rahmenbedingungen für das Pokerangebot der Konzessionärin verbessert worden seien. Schließlich werde das Ziel des Spielerschutzes durch expansive Werbung der Konzessionäre konterkariert.

- Für den Fall, dass das dem Bundesfinanzgericht nicht ausreichend klar sei, werde ein Vorabentscheidungsersuchen vor dem EuGH angeregt. Das Bundesfinanzgericht sei im Beschwerdeverfahren auch nicht an die Rechtsanschauung in den das Glücksspielmonopol betreffenden Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte oder der ordentlichen Gerichte gebunden. Würde § 3 GSpG vom Verfassungsgerichtshof wegen Unionsrechtswidrigkeit aufgehoben, hätte das Auswirkungen auf die Inländerdiskrimierung, weshalb die Glücksspielabgabenbescheide aus diesem Grund rechtswidrig würden.

Die Bf. stellte daher die Anregung,

das Bundesfinanzgericht möge einen Antrag auf Aufhebung des Glücksspielgesetzes stellen bzw es möge dem EuGH folgende Fragen gemäß Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorlegen:

„Steht Art. 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 3 GSpG entgegen, die das Recht zur Durchführung von Glücksspielen dem Bund vorbehalten, wenn die nationalen Behörden nicht dafür Sorge tragen, dass die konzessionierten Spielbanken durch umfangreiche Werbeaktivitäten nicht neue Kunden gewinnen?“

„Stehen Art. 107 Abs. 1 AEUV und/oder Art. 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates wie § 57 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG entgegen, die eine Steuerbefreiung für Pokerspiele innerhalb konzessionierter Spielbanken nach dem GSpG vorsehen, der gleichen Tätigkeit aber, wenn sie auf Basis einer gültigen gewerberechtlichen Bewilligung ausgeübt wird, diese Steuerbefreiung versagen, und eine Abgabe in Höhe von mehr als 40% der Umsätze des Unternehmers vorschreiben?“

Weiters beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung durchzuführen, und dass die Entscheidung durch den Senat zu treffen ist.

2.2. Zeiträume März 2014 bis Juni 2015

2.2.1. Große Turnierveranstaltung im Zeitraum März 2014

Von 19. bis 29. März 2014 fand in Wien die ****TURNIER**** statt. Aus ****TURNIER* – Informationen und Turnierplan für das Event der ****TURNIER**** ****INTERNETADRESSE**** 13.2.2014) sind die Einsätze für Cashgames und die Turnierspiele laut Turnierplan ersichtlich.

Erhebungsbericht des Finanzamtes: Nach dem Bericht vom 21. März 2014 und Ergänzungsbericht vom 28. März 2014 über das Ergebnis der Erhebung „Einsicht in die geführten Grundaufzeichnungen im Hinblick auf die Glücksspielabgabepflicht der stattfindenden Pokerturniere im Rahmen der Veranstaltung der ****TURNIER**** vom 19.3. bis 29.3.2014“ fand diese in den von der Bf. für diese Zwecke angemieteten Räumlichkeiten statt. Der Saal für die Turniere umfasst 64 Pokertische, die von der ****TURNIER**** von Veranstaltung zu Veranstaltung weitertransportiert werden und ermöglicht maximal 640 Personen die Spielteilnahme. Die Startphase wird in zwei Gruppen geteilt auf zwei aneinanderfolgenden Tagen durchgeführt. Grundsätzlich erstrecken sich die einzelnen großen Turnierspiele immer über mehrere Tage. An jedem Tag wird eine bestimmte Anzahl von Levels gespielt. Nach Ablauf der Dauer jeden Levels werden die Mindesteinsätze erhöht und die Spieleranzahl reduziert sich um die ausgeschiedenen Spieler. Das Startgeld beträgt bei der Turnierserie ***TURNIERNAMEN*** 1.000 Euro plus 100 *Entry Fee* und bei der Turnierserie ***TURNIERNAMEN** 5.000 Euro plus 300 *Entry Fee*. Neben diesen beiden Turnierserien finden täglich kleinere Turniere ab 100 Euro Startgeld statt, bei welchen teilweise auch Startplätze für die beiden Turnierserien gewonnen werden können (Satellite Turniere). Die Bf. sicherte zu, dass diese Turnierveranstaltung in die entsprechende Anmeldung der selbstberechneten Glücksspielabgabe des Monates März 2014 aufgenommen werden wird.

Stellungnahme der Bf.: Anlässlich der Erhebungen des Finanzamtes übergab die Bf. dem Finanzamt die Stellungnahme, dass sie infolge der Aufhebung des Wortes „Poker“ im Glücksspielgesetz nur mehr dem Gewerberecht unterliege und daher auch nicht Glücksspielabgabepflichtig sein könne: Die „****GRUPPE*BF***“ betreibe das Gewerbe „Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter“ an 12 Betriebsstätten (Pokersalons) in Österreich. Diese Tätigkeit erfolge aufgrund gültiger Gewerbeberechtigungen und aufrechter ortsgebundener Betriebsstättengenehmigungen besonders für Pokerspiele. Der Verfassungsgerichtshof habe die gewerblichen Befugnisse mit Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 anerkannt. Auch der Bundesgesetzgeber habe mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 (BGBI. 2014/13), mit dem eine weitere Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 33 GSpG in Kraft gesetzt wurde, die aufrechten Befugnisse der Bf. anerkannt. Diese Turnierveranstaltung sei aufgrund der Gewerbeberechtigung vom 25.6.2001 veranstaltet worden. Nach dem Meinungsstand der Literatur, die Bf. verwies auf *Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung. Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht. (2011), sowie auf das aktuelle Rechtsgutachten von *Univ. Prof. ***GUTACHTER****, bestehet nach Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG keine Rechtsgrundlage mehr, Pokerspiele der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG zu unterwerfen. Die Anwendung der abgabenrechtlichen Bestimmungen des § 57 Abs. 1 GSpG auf Gewerbebetriebe sei seit Jahren Gegenstand von umfangreichen juristischen Auseinandersetzungen vor dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. Bundesfinanzgericht und sei nicht rechtskräftig festgestellt worden. Der Verfassungsgerichtshof hob im Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, sowie § 60 Abs. 24 GSpG auf und habe damit klargestellt, dass Poker nicht Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst sei und habe dies damit begründet, dass es einen unzulässigen Eongriff in den Vertrauenschutz darstellen würde, Pokersalons mit einer sehr kurzen Übergangsfrist dem GSpG zu unterwerfen. Damit habe der Verfassungsgerichtshof der Bf. Recht gegeben und die auf Grund von bestehenden Gewerbebefugnissen betriebenen Pokerspielsalons als zu Recht bestehend anerkannt. § 57 Abs. 1 GSpG knüpfe an den Begriff der „Ausspielung“ in § 2 GSpG an und gelte daher nicht für Spiele, die vom Monopol ausgenommen sind. Die Glücksspielabgabe gelte nur für verbotene Pokerturniere, eine rechtsgültige Gewerbeberechtigung iVm § 60 Abs. 33 GSpG stelle aber ein Berechtigungsverhältnis dar. Daher könne die Bf. auch nicht Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG sein, da es der Bf. infolge ihrer Gewerbeberechtigung auch nicht an einem Berechtigungsverhältnis fehle.

Nach einem Vertreterwechsel erstattete die Bf. mit Schreiben 15.4.2014 dem Finanzamt eine **Abgabenmeldung gemäß § 57 GSpG für den Monat März 2014** mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. (Standorte: ***STANDORTE***).

**Sie stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe für März 2014 gemäß § 201 BAO
bescheidmäßig mit Null festzusetzen.**

i) Die Bf. nehme an den Kartenspielen nicht teil und wisse daher nicht wie viel die Spieler an Einsatz leisten, bzw. wieviel sie gewinnen oder verlieren: Die Selbstberechnung beruhe auf einer vertretbaren Rechtsansicht. Die Bf. betreibe sogenannte Pokercasinos, das sind Gastronomiebetriebe für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker, wofür sie eine Gewerbeberechtigung habe. In ihren Lokalen würden die Spieler einander zum Kartenspielen treffen. Die Tätigkeit der Bf. beschränke sich auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler nach Wunsch. Die Bf. nehme an den Kartenspielen selbst nicht teil, sondern die Spieler würden ihre Spiele selbst organisieren und ausschließlich untereinander und miteinander spielen. Da die Bf. in die Spielverträge der Spieler nicht eingebunden sei, wisse sie auch nicht, wie viel die Spieler tatsächlich an Einsatzleisten bzw. wie viel sie gewinnen oder verlieren.

ii) Infolge der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG, die Pokerangebote aufgrund einer Gewerbeberechtigung von der Strafbarkeit befristet Abstand nimmt, sei die Bf. vom Glücksspielgesetz generell ausgenommen: Da mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl. I 2014/13 der Gesetzgeber eine neue Ausnahmebestimmung in § 60 Abs. 33 GSpG eingeführt habe, die am 1.3.2014 in Kraft getreten sei, sei nach Ansicht der Bf. für März 2014 keine Glücksspielabgabe zu entrichten. § 60 Abs. 33 GSpG besage seit 1. März 2014, dass § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden ist. Aus dieser Übergangsbestimmung ergäbe sich eindeutig, dass die Bf. ihre Tätigkeit aufgrund ihrer gewerberechtlichen Bewilligung ausüben darf. Da eine gleichzeitige Anwendung des Glücksspielgesetzes und der Gewerbeordnung nicht nur widersprüchlich, sondern auch faktisch nicht möglich wäre, könne diese Ausnahmebestimmung nur dahingehend verstanden werden, dass das Glücksspielgesetz in seiner Gesamtheit auf die Bf. nicht anwendbar sei. Die Glücksspielabgabepflicht würde eine Ausspielung voraussetzen und die Ausspielung ein Glücksspiel. Liege kein Glücksspiel vor, dann liege auch keine Ausspielung vor. Liege keine Ausspielung vor, dann bestehe auch keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG.

iii) Kein Glücksspiel: Die Bf. könne entsprechende Gutachten beibringen, die nachweisen, dass bei den in ihren Lokalen veranstalteten Spielen, nämlich Poker in der Spielvariante „Texas Hold’em“, das Spielergebnis nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig sei. Zwar sei ab 1. März 2014 in § 1 Abs. 2 GSpG wieder das Spiel „Poker“ genannt, doch im Gegensatz zu „Baccarat“ werde nicht definiert, welche Spielvarianten davon umfasst seien. Da der Gesetzgeber keine Tatsachen festlegen könne, könne § 1 Abs. 2 GSpG im Zusammenhalt mit § 1 Abs. 1 GSpG nur dahingehend verstanden werden, dass Poker dann ein Glücksspiel sei, wenn bei dem jeweiligen Spiel,

also abhängig von der Spielvariante, das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge, was bei den bei der Bf. gespielten Spielen nicht der Fall sei.

iv) Keine Ausspielung: Würde man dennoch unterstellen, dass in den Lokalen der Bf. Glücksspiele gespielt würden, würde sie dennoch nicht glücksspielabgabenpflichtig sein. Das gesetzliche Merkmal der Ausspielung sei „unternehmerisches Glücksspielangebot“. § 2 Abs. 2 GSpG definiere den glücksspielgesetzlichen Unternehmerbegriff dahingehend, dass dieser auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen abziele, was auf die Bf. nicht zutreffe, weil sie keine Teilhabe an den Einsätzen habe.

v) Analoge Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6

GSpG : Infolge des § 60 Abs. 33 GSpG übe die Bf. eine erlaubte Tätigkeit aus, die bis 31.12.2016 vom Monopol ausgenommen sei, weswegen sie unter die Glücksspielabgabenbefreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG für Tätigkeiten, die aus dem Monopol ausgenommen sind, falle.

vi) Da die Bf. bis 31.12.2016 der Gewerbeordnung und nicht dem Glücksspielgesetz unterliege, könne sie auch nicht Abgabenschuldnerin gemäß § 59 GSpG sein.

vii) Die Bf. gab für März 2014 vorsichtshalber die Einsätze für Cashgames (51,402.057,14 Euro) und die in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistung für Turniere (13,094.798,74 Euro) bekannt, hielt jedoch ausdrücklich fest, dass es sich um Schätzungen handle: Bei *Cashgames* vereinnahmt die Bf. Tischgelder als Entgelt für ihre Dienstleistungen (Zurverfügungsstellung von Tischen und Personal). Dieses Tischgeld wird zwar nicht von den Einsätzen bemessen, erfahrungsgemäß beträgt es im langfristigen Durchschnitt etwa 3,5% der Einsätze bei *Cashgames*, und bildet die Basis der Schätzung. Bei den Turnieren erfolgte die Schätzung nach Spielkapital.

Ab 2014 führte die Bf. auch **Ausspielungen mit Glücksspielautomaten** durch. Sie meldete diese gemäß § 57 Abs. 3 GSpG als Ausspielungen mit Glücksspielautomaten, welche nicht auf einer landesrechtlichen Bewilligung oder auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen basieren mit 30% von den um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen ab März 2014.

Die Bf. erstattete **monatlich für die Zeiträume 3-12/2014 und 1-2/2015** dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV, schloss Buchungsnachweise an und stellte unter Verweis auf die Begründung wie zur Glücksspielabgabe März 2014 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Bei der Bf. fand dann eine Außenprüfung gemäß § 146 BAO über die in den Zeiträumen 3-12/2014 und 1-2/2015 vorgenommenen Selbstberechnungen statt, über die am 19. Juni 2015 eine Niederschrift aufgenommen wurde, es handelt sich um die unter Punkt 1.2.1. genannte Niederschrift, die auch die Zeiträume 1-2/2014 umfasst.

Mit zwölf Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 2. Juli 2015 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz), sowie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 GSpG 30% von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen je für die **zwölf Monate 3-12/2014 und 1-2/2015** fest. Nach dem Ergebnis der Außenprüfung ergab sich aus den Unterlagen lediglich jeweils eine Änderung bei den Turnieren. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Fristgerecht erhob die Bf. dagegen Beschwerden (Beschwerden vom 7. August 2015 unter anderem betreffend Zeitraum **3-12/2014 und 1-2/2015**), stellte den Antrag den Beschwerden stattzugeben und die Bescheide aufzuheben und legte das Rechtsgutachten von Univ.Prof. ****GUTACHTER****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBI. I 2013/167, vor, zu dem Beschwerdevorbringen siehe Punkt 2.1.2.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 27. Jänner 2016** wies das Finanzamt die Beschwerden vom 7. August 2015 ab, siehe Punkt 2.1.2.

Mit Schreiben vom 2. März 2016 beantragte die Bf. die **Vorlage der Beschwerde**, siehe Punkt 2.1.2.

2.2.2. Zeitraum 3-6/2015

Die Bf. erstattete **monatlich für den Zeitraum 3-6/2015** dem Finanzamt eine Abgabenmeldung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG und § 57 Abs. 3 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV, gab die Bemessungsgrundlagen an und schloss Buchungsnachweise an und stellte unter Verweis auf die Begründung wie zur Glücksspielabgabe vom 15.4.2014 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig mit Null festzusetzen.

Am 21. Dezember 2015 gab die Bf. über Ersuchen des Finanzamtes die Stellungnahme ab, dass deshalb ab dem Monat Juli 2015 keine Meldungen betreffend Glücksspielabgaben abgegeben wurden, weil die Bf. sämtliche Betriebsstätten mit Ausnahme des Standortes ****STADT**** an ****GESELLSCHAFT*01**** verpachtet hat. Die Betriebsstätte am Standort ****STADT**** wird seit 1. Juli 2015 an ****GESELLSCHAFT*02**** verpachtet. Die Bf. betreibe seit 1. Juli 2015 selbst keine Pokercasinos mehr. Weiters führte die Bf. aus, dass nach ihrer Kenntnis die Pächterinnen monatlich die Glücksspielabgaben für diese Standorte erklären würden. Deshalb sei die Bf. seit 1. Juli 2015 aufgrund der Verpachtung ihrer Betriebe weder Vertragspartner des Spielteilnehmers, noch Veranstalter der Ausspielung noch Vermittler iSd § 59 Abs. 5 GSpG, sie sei weder Haftender noch Primärschuldner.

Mit vier Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 10. März 2016 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz), sowie gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 GSpG 30% von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen je für die **vier Monate 3-6/2015** fest und überreichte dazu der Bf. eine gesonderte Bescheidbegründung vom 11. März 2016.

Fristgerecht erhab die Bf. dagegen Beschwerden (Beschwerden vom 15. April 2016), stellte den Antrag den Beschwerden statzugeben und die Bescheide aufzuheben, da der OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ein Gesetzesprüfungsverfahren des Glücksspielmonopols vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 beantragt habe. Da das Monopol und die Ausnahmen vom Monopol im Beschwerdezeitraum jedenfalls unionsrechtswidrig und die Inländerdiskriminierung verfassungswidrig gewesen sei, träfe dies auch auf die Ausnahmen von der Besteuerung für Monopolisten und auf die Anknüpfung der Besteuerung an verbotene Ausspielungen zu, weshalb die angefochtenen Bescheide auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit belastet und aufzuheben seien. Zu den sonstigen Beschwerdevorbringen siehe Punkt 2.1.2.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 1. August 2016** wies das Finanzamt die Beschwerden vom 15. April 2016 mit sehr ausführlicher Begründung zur Unions- und Verfassungswidrigkeit des Glücksspielmonopols ab.

Mit Schreiben vom 5. September 2016 beantragte die Bf. die **Vorlage der Beschwerde**

- Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 57 GSpG: Der überwiegende Teil der in den Pokersalons der Bf. durchgeführten Pokerspiele seien *Cashgames*, Bemessungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist der Einsatz. Nach Ansicht der Abgabenbehörde seien alle Einsätze aller Spieler jeder einzelnen Spielrunde als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe heranzuziehen. Daraus folge aber eine exzessive Besteuerung. Das zeige sich an folgendem Beispiel: Vier Spieler mit einem Spielkapital von je 100 Euro spielen Poker. Ein Spieler setzt noch 2 Euro und ein anderer 4 Euro. Der erstgenannte Spieler setzt dann noch 98. Alle Spieler steigen aus, der erste Spieler erhält seinen Einsatz von 100 und 4 Euro Einsatz des zweiten Spielers. Die Bf. verdient bei einem solchen Spiel nur Tischgeld in Höhe von 3,5% des geleisteten Entgelts, das wären bei 104 Euro 3,64%. Die Glücksspielabgabe betrage aber $104 \times 16\% = 16,64$ und damit das Fünffache des Tischgeldes.

- Ungleichbehandlung mit konzessionierten Spielbanken: Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken sowie Ausnahmen vom Glücksspielmonopol würden aufgrund der Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG nicht der Glücksspielabgabe unterliegen. In Österreich veranstalte auch die ****KONZESSIONÄRIN**** Pokerspiele ohne Bankhalter, die nicht der Glücksspielabgabe, sondern der deutlich niedrigeren

Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG unterliege. Damit liege in der Besteuerung der Bf. aufgrund der §§ 57-59 GSpG nicht nur ein Verstoß gegen die Eigentums- und Berufsfreiheit, sondern auch gegen den ebenfalls verfassungsrechtlich verbürgten Gleichheitssatz.

- Argumentum ad absurdum – Vergleich mit *Online-Poker*: Dass der Gesetzgeber nicht beabsichtigt habe, die Abgabe in Höhe von 16% der Einsätze zu bemessen, ergäbe sich aus einem Vergleich mit der Besteuerung von *Online-Poker* gemäß § 57 Abs. 2 GSpG. Die Bemessungsgrundlage bilde das Tischgeld (*Rake*), da von den Einsätzen die ausbezahlten Gewinne in Abzug gebracht werden können. Somit sei für *Online-Poker* 40% des Tischgeldes als Abgabe zu entrichten. Daher werde *Online-Poker* – obwohl sein „Gefährdungspotential“ sehr hoch eingeschätzt werde, - niedriger besteuert als *Live-Poker*.

- Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte habe in drei Urteilen deutlich gemacht, dass eine 98%ige Besteuerung einzelner Einkommensteile (Abfertigungszahlungen) nicht hingenommen werden könne . (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *Case of N.K.M. v. Hungary*; EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Case of Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *Case of R.Sz. v. Hungary*). Im Fall der Bf. greife die Besteuerung noch weit gravierender in Grundrechte ein, da es bei ihr um die Besteuerung von mehr als 400% des erzielten Umsatzes gehe. Bedeutsam sei für den EGMR auch der Umstand gewesen, dass andere Einkünfte einem Steuersatz von nur 16% unterlegen seien. Es sei für den EGMR nicht verhältnismäßig, die Auszahlung von Abfertigungsgeldern durch exzessive Besteuerung zu verhindern. Es sei selbstverständlich im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, gewisse Glücksspiele aus Gründen des öffentlichen Interesses zu beschränken oder zu verbieten, wenn er dabei verhältnismäßig vorgehe. Keinesfalls stehe ihm jedoch zu, dies über den Umweg einer exzessiven Besteuerung zu tun. Gäbe das Bundesfinanzgericht nicht statt, werde angeregt, die Bestimmung des § 57 GSpG dem Verfassungsgerichtshof zur Prüfung einer etwaigen Verfassungswidrigkeit vorzulegen.

- Die Glücksspielabgabe für die Bf. verstöße gegen das Beihilfenverbot : Die Bf. unterliege der Glücksspielabgabe, während ihr bedeutendster Mitbewerber als Anbieter von Pokerspielen, die ****KONZESSIONÄRIN****, auf Basis von § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit sei, selbst wenn die gleiche Tätigkeit ausgeübt werde. Diese Ungleichbehandlung stelle eine unionsrechtswidrige Beihilfe dar. Dadurch würden der ****KONZESSIONÄRIN**** bedeutende wirtschaftliche Vorteile zugeführt. Die Besteuerung nach § 28 GSpG führe zu einer selektiven und unmittelbaren Begünstigung der ****KONZESSIONÄRIN****, sodass in diesem Fall eindeutig von einer Beihilfe gesprochen werden könne. Dies deshalb, weil die Spielbankabgabe nicht von den Einsätzen, sondern gemäß § 28 Abs. 2 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen zu entrichten sei. Für die Spielbankabgabe verbliebe nur das Tischgeld als Bemessungsgrundlage, dafür dürfen Begrüßungsjetons abgezogen werden. Bei jedem Eintritt in das Casino erhalte der Spieler 30 Euro an Sonderjetons. Wenn das Tischgeld im Durchschnitt 3,5% der Einsätze betrage, könne jeder Spieler bis zu 857 Euro

an Einsätzen leisten, ohne dass auch nur ein (1) Cent Spielbankenabgabe anfalle. Damit stehe der Glücksspielabgabe der Bf. in Höhe des Vierfachen ihrer Umsätze eine Abgabe der ****KONZESIONÄRIN**** auf dasselbe Spiel in Höhe von Null gegenüber. Daher sei § 57 GSpG aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes nicht anzuwenden, weshalb für eine Abgabepflicht keine Rechtsgrundlage mehr bestehe.

Sonstiges Vorbringen wie Punkt 2.1.2. Weiters beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung durchzuführen, und dass die Entscheidung durch den Senat zu treffen ist.

2.3. Mitteilung und Anregung des Masseverwalters vom 23.5.2016

Mit Schreiben vom 23.5.2016 in mehreren Eingaben teilte der Masseverwalter der Bf. für insgesamt die **Zeiträume Jänner 2013 bis Juni 2015** mit, dass mit Beschluss vom 8.2.2016, ****GERICHT+ZAHL**** über die Bf. das **Insolvenzverfahren eröffnet und er zum Masseverwalter bestellt wurde**. Gegen diesen Beschluss sei ein Rekurs eingebracht worden, über den noch nicht rechtskräftig entschieden worden sei.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 23.5.2016 angeregt, den vorliegenden Fall **gemäß § 271 BAO** bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens des Glücksspielmonopols vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 **auszusetzen, die Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aus einer Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols, sei, da ein „reiner Inlandssachverhalt“ vorliegt, aus einer Inländerdiskriminierung abzuleiten.**

3. Beweisverfahren

Beweis wurde erhoben, durch Einsicht in das Firmenbuch (siehe Punkt 4.1.), durch Einsicht in die Finanzamtsakten, durch Internetrecherche: ***INTERNETADRESSE*** [10.7.2017] und <https://de.wikipedia.org/wiki/Onlinepoker> [10.7.2017], sowie durch Einsicht in das Rechtsgutachten von Univ.Prof. ****GUTACHTER****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBI. I 2013/167

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der **Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 8. September 2017** mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Weder die Bf., noch das Finanzamt gaben eine schriftliche Stellungnahme ab.

Firmenbuchabfrage vom 6. Oktober 2017 zu ****x2**** (siehe zu Punkt 4.1.).

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 9. Oktober 2017 statt.

Der Parteienvertreter führte ergänzend aus:

Zum Ablauf der Spiele sei festzuhalten, dass die Bf. lediglich das Tischgeld vereinnahmt, das idR 3,5% der Einsätze betrage. Die Glücksspielabgabe, die von den Einsätzen berechnet wird, beträgt das $4 \frac{1}{2}$ fache des Tischgeldes, wobei die Bf. die Einsätze gar nicht ermitteln kann, da die Spieler gegeneinander spielen. Es hat die Bf. weder die Einsätze in Gewahrsame, noch sind Aufzeichnungen durchführbar. Das habe auch das Finanzamt bereits festgestellt. Dazu zitiert der Parteienvertreter die von ihm dem Senat vorgelegte Niederschrift über die Schlussbesprechung, den Betriebsprüfungsbericht vom 21.1.1994 [Anm.: zwischen dem Finanzamt und der Vorgängerin der Bf., der ****VORGÄNGERIN****] und stellt fest, dass sich seit dem Jahr 1994 nichts geändert habe. Die Insolvenz wurde zwar vom Land ****LAND**** beantragt, beruhe aber maßgeblich auf der Glücksspielabgabe (mehr als 200 Mio.), was zeige, dass die Abgabenpflicht nicht durchführbar ist.

Der **Insolvenzverwalter** brachte im Wesentlichen vor, dass es sich bei dieser Insolvenz um öffentlich-rechtliche Forderungen gehandelt habe. Die Abgabenforderungen machen ca. 98% der Forderungen aus. Die den Forderungen zugrundeliegenden Erlledigungen wurden alle bekämpft. Es konnte aber niemand im Gläubigerausschuss verstehen, warum Abgaben angefordert werden, die nicht zu bedienen sind, weil sie das $4\frac{1}{2}$ fache der Einnahmen betragen. Es wäre möglich gewesen, einen Teil der nichtabgabenmäßigen Forderungen zu befriedigen, eine Insolvenz wäre nicht notwendig gewesen, wenn nicht die öffentlich-rechtlichen Forderungen im Raum gestanden wären. Die Bf. habe ihren Betrieb verpachtet und nimmt monatlich einen Pachtzins ein, wodurch der gewinnbringende Fortbetrieb möglich sei. Der Gläubigerausschuss hat entschieden, „*wir verlängern den Fortbetrieb auf ein Jahr*“. Er hat die Hoffnung, dass in dieser Zeit eine Entscheidung fällt.

Über die Frage des **Beisitzers**, wie das Tischgeld bemessen werde, antwortet der Parteienvertreter, dass das Tischgeld nicht nach den Einsätzen bemessen werde, sondern die 3,5% seien Erfahrungswerte. Der Insolvenzverwalter ergänzte, dass die Carddealer das Tischgeld abschätzen und einnehmen. Die Rückrechnung habe ergeben, dass es ca. 3,5% der Einsätze seien.

Über die Frage des **Beisitzers**, was das für ein Geschäftsmodell sei, wenn die Einnahmen 3,5%, die Steuer aber 16% von der gleichen Bemessungsgrundlage betrage, antwortete der Insolvenzverwalter, dass dieses gut funktioniert haben dürfte, bevor die Forderungen vom Land ****LAND**** gekommen seien. Der Parteienvertreter ergänzte, dass damals, als das Geschäftsmodell entwickelt wurde, es nicht die Glücksspielabgabe mit 16% vom Einsatz, sondern die Rechtsgeschäftsgebühr mit 25% vom Gewinst gab. Es sei unstrittig, dass diese Abgabe so hoch ist, dass sie die Bf. nicht aus ihren Einnahmen bezahlen könne. Die Bf. habe eine (1) Million an Kriegsopferabgabe und Vergnügungssteuer bezahlt, vorgeschrieben wurden 16 Mio. Die Zahlungen wurden mit Erfolg angefochten.

Das **Finanzamt** ergänzte, dass die Bf. vorher den Rechtsverkehrsteuern gemäß § 33 TP 17 GebG unterfallen sei. Es seien aber vom Unternehmen diese Gebühren nie bezahlt worden. Die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG sei von der Bemessungsgrundlage Gewinn abzüglich Einsatz des Gewinners berechnet worden,

wobei der Einsatz des Gewinners vom Finanzamt gemeinsam mit der Bf. geschätzt worden sei.

Die Vorsitzende verwies dazu auf die gegenüberstellende Berechnung Glücksspielabgabe – Rechtsgeschäftsgebühren in BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012, Seite 70.

Der Parteienvertreter brachte vor: Herr Univ.Prof. ****GUTACHTER**** habe sich in seinem Gutachten mit dem Verfassungsgerichtshoferkenntnis befasst, mit dem er das Wort Poker aufgehoben hat. Die Glücksspielabgabe stelle auf eine Ausspielung ab, die Ausspielung stelle auf das Glücksspiel ab. Mit der Aufhebung des Wortes Poker falle auch die Glücksspielabgabe, da diese auf die Ausspielung abstellt. Es kann dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden, dass er in einem Gesetz denselben Ausdruck mit unterschiedlichen Inhalten verwendet, nämlich einmal „Ausspielung“ iSd GSpG und einmal „Ausspielung“ iSd der Glücksspielabgaben. Aus diesem Grund halte die Bf. auch ihr Vorbringen aufrecht, dass für den Zeitraum, in dem Poker nicht in § 1 Abs. 2 GSpG stand, auch keine Glücksspielabgabe anfalle.

Das **Finanzamt** war der Meinung, dass in diesem Zeitraum die Glücksspielabgabe anfalle und verwies auf sein bisheriges Vorbringen.

Der Parteienvertreter brachte weiter vor , dass dann, wenn *Onlinepoker* gegen den Computer gespielt und das Ergebnis zentralseitig herbeigeführt wird, die Abgabe wesentlich niedriger sei als im Lebendspiel Poker. Auch die Slotmaschine werde günstiger besteuert, nämlich mit 40% der Jahresbruttospieleinnahmen, was umgelegt 40% vom Tischgeld wären. Es sei nicht sachlich gerechtfertigt, wenn das Kartenpokerspiel im Lebendspiel höher besteuert werde, als das *Onlineglücksspiel*, weil aus Spielerschutzgründen das *Onlineglücksspiel* als gefährlicher eingestuft wird, als das Lebendspiel. Der Parteienvertreter verwies in diesem Zusammenhang auf das Prüfungsverfahren der Werbeabgabe vor dem Verfassungsgerichtshof, da die *Onlinewerbung* nicht der Werbeabgabe unterliegt, hingegen die Werbung in Papierform schon der Werbeabgabe unterliegt. Analog dazu würde das Vorbringen, dass eine Ungleichbesteuerung von *Onlineglücksspiel* und Lebendpokerspiel vorliegt, aufrecht gehalten. Zur Ungleichbesteuerung von *Onlineglücksspiel* und Lebendpokerspiel, gäbe es noch keine Rechtsprechung.

Das **Finanzamt** verwies auf die VfGH-Beschlüsse, im letzten Beschluss vom 8.6.2017 habe der Verfassungsgerichtshof zur unterschiedlichen Besteuerung von unterschiedlichen Spielen Stellung genommen, und die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes.

Das Finanzamt beantragte, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Der Parteienvertreter beantragte, allen Beschwerden stattzugeben.

4. Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf.

Die Bf. hat in den Glücksspielabgabenanmeldungen und Stellungnahmen sich als „****NAMENSKÜRZEL****“ oder „wir, die ****GRUPPE****“ bezeichnet. Auf der Internetseite ***INTERNETADRESSE*** [10.7.2017] heißt es in der Rubrik „Über uns“:

*„Die ****GRUPPENNAME**** stehen für geballte Poker Kompetenz. Zahlreiche Standorte und mehr als 20 Jahre Erfahrung haben die ****NAMENSKÜRZEL**** Gruppe zu einem europäischen Vorzeigeunternehmen gemacht.“*

*„Die ****GRUPPE**** hat sich seit ihrer Gründung in Wien im Jahre 1993 zu Europas größtem und bekanntestem Live-Poker Unternehmen entwickelt. Die konsequente Aufbauarbeit von Gründer ****NAME*GRÜNDER*** ist mitverantwortlich dafür, dass das Strategiespiel Poker zu einem Massenphänomen geworden ist.“*

*.... entstand ein Unternehmen, das heute mehr als ****x3**** MitarbeiterInnen in zahlreichen Standorten beschäftigt.*

*Durch ihre Innovationskraft begeistert die ****GRUPPE**** mit zahlreichen Angeboten PokerspielerInnen aus der ganzen Welt und gilt als leuchtendes Beispiel für unternehmerischen Erfolg in der Pokerbranche .“*

Eine „Vorgängerin“ der Bf. war die mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.1992 gegründete ****VORGÄNGERIN**** (****x4****), die am 4.12.2007 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig im Firmenbuch gelöscht wurde. Geschäftsführer war der Unternehmensgründer der **GRUPPE**, ****NAME*GRÜNDER***.

Die von der Bf. dem Senat vorgelegte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.1.1994 betrifft daher genau genommen, die Vorgängerin der Bf. Das Vorbringen laut Prüfungsfeststellungen, „da nur die Spieler über Einsatz und Gewinn aus dem Spiel verfügen, besteht seitens der Fa ****NAMENSKÜRZEL**** mangels Beteiligung am Spiel keine Gewahrsame über diese Geldbeträge“ wurde ohnehin von der Bf. anlässlich ihrer „eigenen“ Betriebsprüfungen immer wieder wiederholt. Diese Niederschrift betraf folgendes Verfahren: Die Vorgängerin der Bf. betrieb seit 1994 ein Kartencasino mit den angebotenen Spielen Seven Card Stud Poker, Pai Gow Poker, Concord Aces und Lucky 9 und war zur Ausübung des Gewerbes „Durchführung erlaubter Kartenspiele“ berechtigt. Im April 1994 legte die Vorgängerin der Bf. den Bericht über den „Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“ vor, da nach ihrer Ansicht Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei. Das Finanzamt vertrat die Rechtsansicht, dass durch die fortgeführt veranstalteten Kartenspiele ab Jänner 1994 der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF verwirklicht werde, was durch die Berufungsentscheidung der damaligen Finanzlandesdirektion bestätigt wurde. In der Berufung erklärte die Vorgängerin der Bf. , die neue Bestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG (BGBl 965/1993) sei im Rahmen ihres Betriebes nicht vollziehbar und gab zu erkennen, dass sie ihrer Verpflichtung gemäß § 28 Abs. 3 GebG (BGBl 965/1993), zur unmittelbaren Entrichtung der Gebühr nicht nachkommen werde. Dann wurden die Höchstgerichte mit dieser Angelegenheit mehrmals befasst.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.9.1995, B 220/95, die Behandlung der Beschwerde ab. Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, 1. weil die tatbestandsrelevante Sachfrage, welche Rolle bei den der Gebühr unterworfenen Spielen der Zufall in Relation zu anderen Faktoren spielt, zu ermitteln gewesen wäre und zwar allenfalls auch im Wege der Einholung eines einschlägigen Sachverständigengutachtens und 2. weil die von der Behörde vorgenommene Schätzung in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht entsprechend dargelegt worden sei. Im November 1996 wurde ein mathematisches Gutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels *Seven Card Stud Poker* erstellt, jedoch die von der Bf. und von der Behörde beauftragten Mathematiker bekundeten in einem gemeinsamen Addendum, die Analyse nicht zu Ende führen zu können, sowie ein Aufsatz über "*Bluffen beim Pokerspiel*" von der Bf. vorgelegt.

Mit Erkenntnis vom 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Die damalige Finanzlandesdirektion kam dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes nach und holte im Jahr 1999 ein mathematisches Gutachten über die *Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels Seven Card Stud Poker*, das nach der mathematischen Wahrscheinlichkeit als vorwiegend vom Zufall abhängig errechnet wurde, sowie ein soziologisches Gutachten über die *tatsächliche Beobachtung der Elemente des Bluffens und deren Auswirkungen auf den Spielausgang* (2001) ein. Mittlerweile war die Rechtssache auf den Unabhängigen Finanzsenat (Vorgänger des Bundesfinanzgerichtes) übergegangen. In der Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 (Zeitraum 1.1. - 6.1.1994) kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenspiel (*Seven Card Stud Poker*) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof VfGH B 63/05, 28.2.2006 lehnte die Behandlung der Beschwerde ab.

Mit Erkenntnis VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201, zu „Übertretung des Glücksspielgesetzes“ und nicht zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG der Bf., stützte sich der Verwaltungsgerichtshof auf das vorgenannte von der Abgabenbehörde eingeholte mathematische Gutachten aus dem Jahr 1999 und bestätigte die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels (*Seven Card Stud Poker, Texas Hold'Em* und *Five Card Draw*). Der Unabhängige Finanzsenat entschied zur Rechtsgeschäftsgebühr der Vorgängerin der Bf. über weitere Zeiträume (UFS 5.4.2007, RV/1662-W/06, RV/0031-W/12, RV/1663-W/06, RV/1664-W/06, RV/1665-W/06, RV/1666-W/06, RV/1667-W/06, RV/1668-W/06, RV/1669-W/06, RV/0031-W/02, befasste sich mit dem Zustandekommen des Glücksvertrages beim Kartenspiel und kam zu dem Schluss, dass infolge ihrer Glücksspieleigenschaft auch die Kartenspiele *Pai Gow Poker*, UFS 5.4.2007, RV/1665-W/06, *Concord Aces (Black Jack Variante)* und *Lucky 9 (Baccara*

Variante), UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05, der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG unterliegen.

Am 16. Jänner 2001 wurde die Bf. mit der Firma ****FIRMA*01**** (****x2****) gegründet und am 16.12.2004 umbenannt in die ****NAME*BF** , Geschäftsführer ist ****NAME*GRÜNDER*** an welcher zu 80% die **PRIVATSTIFTUNG** (****x5****) und zu 20% die ****GESELLSCHAFT*03****) beteiligt sind. (Ausführlicher zur **GRUPPE** siehe BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012).

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 standen § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG mit der definitiven Nennung von Poker als Glücksspiel vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 nebeneinander in Geltung.

In der Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht der Bf. für ein Kartenpokerturnier in der zweiten Jahreshälfte 2010: Die namentliche Aufzählung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG sei keine unzulässige Ausdehnung des Glücksspielmonopols gegenüber dem Gewerberecht. Auch, wenn eine Assoziation der Internationalen Pokervereinigung mit der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA) stattfand und die Bf. mit „Pokersport“ im Sinne eines Geschicklichkeitsspiels argumentierte, widerspricht es nicht der Glücksspieleigenschaft eines Spiels, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenpokerspiel *Texas Hold'em* die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Wenn sich die Mitglieder der Kartenpokervereinigungen selbst als Ausübende eines Sports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels gemäß § 1 GSpG. Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab, unter anderem, da der Begriff des Spiels „Poker“ in verfassungswidriger Weise nicht unbestimmt ist und trat die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ab. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 9.9.2013, 2012/16/0188 ab.

Ab 1.1.2011 ersetzen aus steuerlicher Sicht die neu geregelten Glücksspielabgaben in §§ 57 bis 59 GSpG die bisherigen Gebühren auf Glücksspiele und Ausspielungen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54; RV 658 BlgNR 24. GP II. Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o.A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356; Varro, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011/654). Für das Anbieten von Kartenpokerspielen wurde mit den Glücksspielnovellen eine Pokersalonkonzession in § 22 GSpG zu den bisherigen Spielbankenkonzessionen geschaffen. Über **Initiativantrag der Bf.** hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde „Poker“ wieder in § 1 Abs. 2 GSpG mit 1.3.2014 wieder in die Legaldefinition aufgenommen.

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 zum Kartenpokerspiel der Bf. für den Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 bestünde keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Da dieser Fall bereits im Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 2010/54 verwirklicht wurde, wurde eine Klärung der Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel sei, über Sachverständigengutachten nicht erforderlich, da § 1 Abs. 2 GSpG über authentische Interpretation „*insbesondere Poker und dessen Spielvarianten*“ als Glücksspiele bezeichnet. Mit den Glücksspielabgaben wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert. Mit den „Ausspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz. Da die Bf. als glücksspielrechtliche Unternehmerin Spielmöglichkeiten anbietet, ist sie als Veranstalterin Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich. Der damalige § 60 Abs. 24 GSpG sah lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vor, und hat keinen Bezug zum abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes. Die Besteuerung von Kartenpokerspielen iSd § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 Abs. 2 GSpG (früher: iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iV mit § 28 Abs. 3 GebG) entfaltet grundsätzlich keine unlimitierte Wirkung in dem Sinn, dass es zu einer Übermaßbesteuerung kommt. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab. (Beschluss VfGH 19.2.2015, E 293/2015; anhängig VwGH Ro 2015/16/0024).

Im Erkenntnis BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 (Erlledigung BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012) ging es um die Kartenpokerspiele der Bf. im Zeitraum vom 1.5.2011 bis 30.6.2012. Über die Befassung mit dem bisherigen Vorbringen der Bf. hinaus ging das BFG im Licht der Entscheidungen des VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m zur Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols sicherheitshalber von einer Präjudizialität der § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG für unionsrechtliche Fragen aus. Auch bei Wegfall des ordnungspolitischen Teiles des Glücksspielgesetzes bliebe der abgabenrechtliche Teil bestehen. Die Konzessions- Spielbank- und Glücksspielabgaben sind Rechtsverkehrsteuern, wie z.B. die Grunderwerbsteuer und Versicherungssteuer, und keine auf Maximierung ausgerichteten Monopoleinnahmen. In- und ausländische Konzessionierte wie Nichtkonzessionierte, werden gleich besteuert, wenn sie das rechtsverkehrsteuerliche Auslösemoment setzen. Für die Bf., konnte sich damit keine Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung“ ergeben. Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden ab.

Am 21. Dezember 2015 gab die steuerliche Vertretung für die Bf. bekannt, dass diese sämtliche Betriebsstätten mit Ausnahme des Standortes ****STADT**** seit dem 1. Juli 2015 an eine andere Unternehmung der **GRUPPE**, die ****GESELLSCHAFT*01****, ****x6****, verpachtet hat. Geschäftsführer der ****GESELLSCHAFT*01**** ist ****NAME*GRÜNDER***. (Die Erkenntnisse BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012 zu ergingen über den Zeitraum 7/2015 bis 1/2016)

Die Bf. betreibt seit 1. Juli 2015 selbst keine Pokercasinos mehr.

Nach der Firmenbuchabfrage vom 6. Oktober 2017 zu ****x2**** (vorgetragen in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat), wie die Bf. im Jahresabschluss zum 31.12.2016 unter Passiva ein „negatives Eigenkapital“ in Höhe von minus 313,172.761,74 Euro aus. Nach Ansicht der Geschäftsführung liegt jedoch eine Überschuldung iSd Insolvenzrechtes nicht vor:

- Es seien teilweise seit Jahren zahlreiche Verfahren bei den Höchstgerichten bezüglich der **Kriegsopferabgabe und Vergnügungssteuer** anhängig und Anträge unerledigt. Denn bezüglich der Filiale in ****STADT**** sei das Amt der Vorarlberger Landesregierung der Meinung, dass nicht nur die Einnahmen der Bf., sondern auch die Spieleinsätze in die Bemessungsgrundlagen hineingerechnet gehörten. Daher musste für die Jahre 2011 bis 6/2015 inklusive Säumniszuschläge ein Betrag von 57.022.210,45 Euro rückgestellt werden. Nach Ansicht der Bf. seien diese Forderungen abzuschreiben.
- Die Bf. habe **Beschwerde bei der Europäischen Kommission** eingebracht, welche unter anderem auf die Möglichkeit der Hilfestellung durch die nationalen Gerichte hingewiesen habe.
- Auch bei der **Glücksspielabgabe** resultiere die exorbitante Höhe daraus, dass nicht die entsprechenden Einnahmen der Bf. herangezogen wurden, sondern die gesamten Spieleinsätze, über die die Bf. keine zivilrechtliche Verfügungsmacht besitze. Die Bf. vertrete den Standpunkt, dass sie nicht der Glücksspielabgabe unterliege und habe bisher sämtliche Glücksspielabgabenbescheide bekämpft.
- Das Glücksspielgesetz sei durch Beschluss des OGH 30.3.2016, OB 31716m angefochten worden. Sollte der Verfassungsgerichtshof die **Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes** bestätigen, würde sich diese auch auf die Glücksspielabgabe erstrecken.
- Die Bf. und weitere verbundene Unternehmen der **GRUPPE** hätten hinsichtlich der Erdrosselungsabgaben Kriegsopferabgabe, Vergnügungssteuer und Glücksspielabgaben **beim Gericht der Europäischen Union drei Schadenersatzklagen gemäß Art. 268 AEUV anhängig gemacht**. Würde den Klagen stattgegeben, würde die Bf. mit positivem Eigenkapital bilanzieren.
- Der Konkurs über das Vermögen der Bf. sei über Antrag des Landes ****LAND**** aufgrund des Kriegsopferabgaben- und Vergnügungssteuerrückstandes eröffnet worden. Die Bf. habe dagegen Rekurs eingebracht, dem mit Beschluss vom 8.4.2016 nicht stattgegeben worden sei. Gegen den Beschluss vom 10.6.2016, mit welchem die Schließung der Filiale ****STADT**** angeordnet worden sei, habe die Bf. Rekurs

erhoben, dem beim Oberlandesgericht stattgegeben worden sei (****x7****). Seit dem 1. Juli 2015 habe die Bf. ihren Gewerbebetrieb verpachtet, was auch vom Insolvenzgericht genehmigt worden sei.

4.2. Rechtsgutachten von Univ.Prof. **GUTACHTER**** ,
Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57
Abs. 1 GSpG idF BGBl. I 2013/167 vom 7. Jänner 2014**

Einleitend stellt der Gutachter fest, dass er gebeten wurde, zu untersuchen, ob nach der Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG noch eine Rechtsgrundlage dafür besteht, Pokerspiele nach § 57 Abs. 1 GSpG der Abgabepflicht zu unterwerfen.

Zu Beginn des Gutachtens wird die Systematik der Regelungen über die Glücksspielabgabe dargestellt: Zentraler gesetzlicher Begriff der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG ist der der der Ausspielung, es handelt sich „*bei den in dieser Vorschrift geregelten Abgabentatbeständen immer um „Ausspielungen“*“. Der Begriff der Ausspielung ist in § 2 Abs. 1 GSpG definiert. Bei allen Ausspielungen handelt es sich um in § 2 GSpG näher definierte „Glücksspiele“, was bedeutet, dass immer ein Glücksspiel vorliegen muss, um überhaupt von einer „Ausspielung“ reden zu können. Der Begriff des Glücksspiels ist wiederum in § 1 Abs. 1 und 2 GSpG definiert. § 1 Abs. 1 GSpG wird durch eine beispielhafte Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG und einer Verordnungsermächtigung des BMF ergänzt. Der Wortlaut des § 1 GSpG macht bereits klar, dass die Reichweite der Definition des Begriffs „Glücksspiel“ das gesamte Bundesgesetz umfasst. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 2-3).

Wenn – nach Ansicht des Gutachters – § 1 GSpG die Definition des „Glücksspiels“ mit der Beifügung versieht, dass es um das „Glücksspiel“ iS dieses Bundesgesetz geht, dann dürfte damit keineswegs zum Ausdruck gebracht sein, dass diese Definition eine weitreichendere Bedeutung hat als jene der „Ausspielung“ in § 2 GSpG, wo sich diese Beifügung nicht findet. Die Abgabentatbestände des § 57 GSpG können daher im Ergebnis nur bei „Glücksspielen“ iSd § 1 GSpG verwirklicht werden, wie dieser Begriff dort definiert und anhand des Beispielskatalogs erläutert wird. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 4). Anschließend wird gezeigt, dass der Begriff der Ausspielung auch für die ermäßigten Glücksspielabgaben iSd § 58 GSpG zentral ist, und sei es als „negatives Tatbestandselement“ bei § 58 Abs. 1 GSpG (Verlosungen) und bei Glücksspielen im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) gemäß § 58 Abs. 3 GSpG, bei welchen es sich zwar um keine Ausspielung handeln darf, aufgrund der Erwähnung des Begriffes „Glücksspiele“ sind nur jene Vorgänge abgabenpflichtig, die sonst unter die Definition des „Glücksspiels“ fallen. „Ausspielung“ und „Glücksspiel“ iSd §§ 1 und 2 GSpG sind daher auch für die Glücksspielabgaben iSd § 57 GSpG relevant. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 5).

Im Kapitel II. befasst sich der Gutachter mit der Bedeutung der Erwähnung des Ausdrucks „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG idF GSpG-Nov 2008. Vor der GSpG –Novelle 2008 gab es lediglich die allgemeine Definition des Glücksspiels in § 1 Abs. 1 GSpG, Poker wurde

nicht ausdrücklich erwähnt und die Frage, ob Poker auch als Glücksspiel iSd GSpG zu verstehen war, konnte daher für die damals geltende Rechtslage nur aufgrund des § 1 Abs. 1 GSpG erfolgen. Die Rechtsprechung des VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 war offenbar entscheidend, dass das Pokerspiel in den beispielhaften Katalog des § 1 Abs. 2 GSpG, mit dem die Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG ergänzt wurde, Eingang fand. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 6-7 unter Verweis auf 658 BlgNR XXIV GP 5). Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (658 BlgNR XXIV GP 5) würden den Eindruck erwecken, dass mit der Erwähnung des Pokerspiels in § 1 Abs. 2 GSpG keine Änderung des Gesetzesinhaltes bewirkt wurde, da der VwGH den Glücksspielcharakter von Poker ohnehin schon auf Grundlage der Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG bestätigt habe. Das sei aber nicht der Fall, vielmehr beziehen sich diese Ausführungen des VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 nur auf drei Varianten des Pokerspiels und nicht auf das Pokerspiel allgemein. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 8 unter Verweis auf VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua.; Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 2011, 110ff). Dementsprechend ist der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. davon ausgegangen, dass die Aufnahme des Pokerspiels in den demonstrativen Katalog des § 1 Abs. 2 GSpG zumindest teilweise konstitutiven Charakter hat, indem er feststellte, dass der Gesetzgeber das Pokerspiel dem GSpG unterstellen oder auch darauf verzichten kann. Nur wenn er Poker dem § 1 GSpG unterstellt, ist dieses Kartenspiel auch als Glücksspiel iSd GSpG zu betrachten. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 9).

Nach Ansicht des Gutachters in Kapitel III. Die mögliche Bedeutung der Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG für die Anwendung des GSpG auf Poker im Lichte des VfGH-Erkenntnisses VfSlg 19663/2012 (= VfGH 30.06.2012 G 51/11), könnte aus den Ausführungen dieses Erkenntnisses, mit dem der VfGH die Wortfolge *„zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis“* in § 60 Abs. 24 GlücksspielG aufhob, geschlossen werden, dass der VfGH davon ausgeht, dass die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG nicht ausreicht, um das Pokerspiel aus dem Anwendungsbereich des GSpG herauszunehmen. Im Hinblick auf die in den §§ 57 ff GSpG postulierte Abgabepflicht für „Ausspielungen“ könnte dies bedeuten, dass die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG nichts an der Anwendung des Glücksspielgesetzes auf Poker und an der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 1 GSpG ändert. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 9-13).

In Kapitel IV setzte sich der Gutachter mit der Bedeutung der Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. auseinander. Den Sitz der Verfassungswidrigkeit erachtete der Verfassungsgerichtshof in mehreren systematisch zusammenhängenden Vorschriften des Glücksspielgesetzes, und zwar nach dem Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, in § 22 GSpG samt Überschrift und im noch verbliebenen Rest des § 60 Abs. 24 GSpG. Die bereinigte Rechtslage sollte sicherstellen, dass Unternehmen wie jene der Bf. das Pokerspiel auf Grundlage einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung weiter betreiben können. Um das herstellen zu können,

war auch das Wort „Poker“ aufzuheben. Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass es der Verfassungsgerichtshof in dieser Entscheidung als ausreichend ansah, dass in § 1 Abs. 2 GSpG das Wort Poker aus dem Rechtsbestand zu beseitigen, während er das in VfGH 30.06.2012 G 51/11 noch als zu eng ansah. Nach VfGH 30.06.2012 G 51/11 hätte diese Argumentation veranlassen können, Poker weiterhin nach Maßgabe der Generalklausel des § 1 Abs. 1 GSpG erfasst zu sehen. Den Schlüssel zur Klärung dieser Frage sieht der Gutachter im Hinweis zu § 22 GSpG. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 14). Aus der Entscheidungsbegründung des Verfassungsgerichtshofes ergibt sich, dass Poker nicht mehr in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes fallen sollte. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 15). Der VfGH hat in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2013 deutlich gemacht, dass er der Aufnahme des Begriffes „Poker“ im Katalog des § 1 Abs. 2 GSpG jedenfalls zumindest teilweise konstitutive Bedeutung beimisst. Er hat die in den Gesetzesmaterialien gegebene Begründung kritisiert, wonach der Verwaltungsgerichtshof schon bisher davon ausgegangen sei, dass Poker generell unter den Begriff des Glücksspiels fallen würde. Die vom VfGH vorgenommene Aufhebung von Poker hat zweifellos bewirkt, dass Poker keineswegs generell von § 1 GSpG erfasst ist. Es hat sich dadurch der Glücksspielbegriff verändert. Der Gutachter kam nach Abwägung aller Argumente zu dem Ergebnis, dass nach der genannten Rechtslage Pokerspiele keine Glücksspiele iSd GSpG sind und daher auch nicht der Abgabepflicht nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen. (Rechtsgutachten Pokerspiele, 16-19).

5. Gesetzliche Grundlagen

„Glücksspielgesetz

Allgemeiner Teil

Glücksspiele

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

(2) 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.

[Zeitraum August 2013 bis Februar 2014: (2) 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.)**

(3) In Angelegenheiten des Glücksspiels kann der Bundesminister für Finanzen Amtssachverständige bestellen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.

Ausspielungen

§ 2. (1) Ausspielungen sind 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).**

(2) **Unternehmer ist**, 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.

(3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörden auf einzelne Glücksspielautomaten (§ 5) zu regeln ist. Die auf 10 Jahre verteilten Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums bei der Bundesrechenzentrum GmbH sowie die Kosten für dessen laufenden Betrieb sind durch die konzessions- und bewilligungserteilenden Behörden den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auf Grundlage einer von der Bundesrechenzentrum GmbH durchzuführenden

Abrechnung über die durch die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber verursachten Kosten jährlich bescheidmäßigt vorzuschreiben und für die Bewilligungsinhaber von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 5) dem Bund zu erstatten. Im Rahmen des laufenden Betriebs des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Glücksspielautomaten, der auf diesen befindlichen Software sowie einer allfälligen zentralen Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der Spielprogramme der daran anzubindenden Glücksspielautomaten gesondert vorab zu hinterlegen.

(4) Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

§ 3 Glücksspielmonopol

§ 3. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).

§ 4 Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol

§ 4. (1) Glücksspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie

1. nicht in Form einer Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 und

2.

a) bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge oder

b) nur einmalig zur Veräußerung eines körperlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt werden.

(2) Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten nach Maßgabe des § 5 unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes.

(3) Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn die vermögenswerte Leistung nach § 2 Abs. 1 Z 2 den Betrag oder den Gegenwert von 1 Euro nicht übersteigt und es sich um die Schaustellergeschäfte des „Fadenziehens“, „Stoppelziehens“, „Glücksrades“, „Blinkers“, „Fische- oder Entenangelns“, „Plattenangelns“, „Fische- oder Entenangelns mit Magneten“, „Plattenangelns mit Magneten“, „Zahlenkesselspiels“, „Zetteltopfspiels“ sowie um diesen ähnliche Spiele handelt. Eine Warenausspielung liegt nicht vor, wenn die Einlösung des Gewinns in Geld möglich ist.

(4) Lebensversicherungsverträge, nach denen die in Ab- und Erlebensfall zu leistende Versicherungssumme für den Fall der Auslösung vorzeitig zu zahlen ist, unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol.

(5) Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol, solange das zusammengerechnete Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters 4 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen der Veranstalter oder Erwerbszwecke verfolgt werden.

(6) Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn

1. die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und
2. nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und
3. die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach Z 1 nicht übersteigt und
4. die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

Ausspielungen nach diesem Absatz dürfen nur an ortsfesten Veranstaltungsorten und nicht über elektronische Medien durchgeführt werden, wobei an ein und demselben Veranstaltungsort monatlich insgesamt höchstens eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib durchgeführt werden darf. Eine Durchführung in Turnierform liegt vor, wenn erst nach dem Ausgang mehrerer Spielrunden die Gewinner der Ausspielung feststehen.

Eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib ist ab 1. Jänner 2011 vor ihrer Durchführung dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in elektronischem Weg anzugeben. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln.“

[Vorgängerbestimmungen: § 33 TP 17 GebG 1957 idF 31.12.2010

Glücksverträge

(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

1. Wetten (soweit nicht Z 6 oder Z 8 anzuwenden ist) vom Wettpreis und, wenn die Wettpreise verschieden sind, vom höheren Wettpreise 2 v.H.;
2. Hoffnungskäufe beweglicher Sachen, vom Kaufpreise 2 v.H.;
3. Bodmerekverträge, von dem auf Bodmerek aufgenommenen oder dargeliehenen Betrag oder Geldwerte 2 v.H.;

4. Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, vom Werte der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sachen 2 v.H.;

5. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

6. Im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts 2 vH.

Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird.

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

a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 vH,

b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25 vH,

c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 vH, sowie von den in Geld bestehenden Gewinsten 25 vH.

Von der Gebührenpflicht nach Z 7 sind ausgenommen:

- Ausspielungen gemäß Z 8,

- Glücksspiele, für die Abgaben gemäß § 28 GSpG zu entrichten sind,

- Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten,

- Ausspielungen, die gemäß § 4 Abs. 3 und Abs. 5 GSpG nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen.

8. Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen wurden, 16 vH vom Einsatz, jedoch bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG in Verbindung mit § 14 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).

(2) Die Gebühren nach Abs. 1 Z 6 bis 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

(3) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 105/2005)

(4) Werden die in Waren oder in geldwerten Leistungen bestehenden Gewinne in Geld abgelöst, so ist unbeschadet der Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z 7 lit. a oder der

Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z 7 lit. c vom Ablösebetrag eine Gebühr von 25 v.H. zu entrichten.

(5) Die Gebühr nach Abs. 1 Z 7 lit. a und die Gebühr von 12 vH nach Abs. 1 Z 7 lit. c ermäßigen sich auf 5 vH, wenn das gesamte Reinerträge der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträge ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.

(6) Gebührenfrei sind

1. Treffer der von inländischen Gebietskörperschaften begebenen Anleihen, die mit einer Verlosung verbunden sind,
2. Differenzgeschäfte.]

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 an Stelle der Einsatzes die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabenpflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

(3) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie

- im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder
- im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

(5) Jahresbruttospielergebnisse sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahrs.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

(Anm.: Abs. 7 aufgehoben durch BGBI. I Nr. 118/2016).

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

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

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

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

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

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

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

Übergangsbestimmungen des § 60 GSpG

Gemäß § 60 Abs. 24 GSpG steht bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22 GSpG, längstens bis 31.12.2012, § 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 . [BGBI. I 2010/73].

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

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

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

6. Erwägungen

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben für die Monate 1.1.2011 bis 30.4.2011 wurde das Rechtsmittelverfahren mit BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 entschieden, der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 19.2.2015, E 293/2015) und trat die Beschwerde wegen erhobener Revision an den Verwaltungsgerichtshof ab. Das Rechtsmittel Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.5.2011 bis 30.6.2012 wurde mit BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 entschieden, der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016) und trat die Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof ab. Das Rechtsmittel Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.7.2012 bis 31.12.2012 wurde mit BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013 entschieden.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 23.5.2016 angeregt, den vorliegenden Fall gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 auszusetzen.

Im gegenständlichen Fall ist einem allfälligen Beschluss gemäß § 271 BAO allerdings der Boden entzogen, weil der Verfassungsgerichtshof über die Anträge des Obersten Gerichtshofes bereits entschieden hat. (VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

6.1. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

Im Folgenden wird die Rechtsprechung der Höchstgerichte zum Glücksspielmonopol im Zusammenhang mit dem Unionsrecht dargestellt:

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel – ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“. Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

Der Oberste Gerichtshof hat den Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. in mehreren Angelegenheiten „ Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBI I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig und infolge der dadurch bewirkten Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist. Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen

des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig ist, kann die Bf. damit nicht mehr behaupten, sie müsse keine Glücksspielabgaben entrichten, weil das Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist.

6.2. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes

Die Glücksspielabgaben sind ab 1.1.2011 Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG. Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, **die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des § 33 TP 17 GebG entsprechen soll**, bezeichnet. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Da bereits nach der Vorgängerbestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 1 Abs. 1 GSpG das Kartenpokerspiel als Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes der Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen wurde, soll die Steuerbelastung gegenübergestellt werden:

**Vergleich der Steuerbelastung des § 33 TP 17 GebG und § 57 Abs. 1 GSpG,
am Beispiel eines Gesamteinsatzes in einem Spiel von 100.000**

§ 33 TP 17 GebG	§ 57 Abs. 1 GSpG
Bemessungsgrundlage ist der Gewinst = Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners: bis 31.12.2010	Bemessungsgrundlage sind die Einsätze der Spielteilnehmer ab 1.1.2011
Nach den Schätzungen des Finanzamtes gemeinsam mit der Bf. wurden 40% des Gewinnes als Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen: $100.000 \text{ abzüglich } 40.000 = 60.000 \times 25\% = 15.000$	$100.000 \times 16\% = 16.000$ Das ist eine Erhöhung um 6,67% gegenüber § 33 TP 17
Würde der Einsatz des Gewinners mit 36% des Gewinnes geschätzt werden: $100.000 \text{ abzüglich } 36.000 = 64.000 \times 25\% = 16.000$,	wäre die Abgabenbelastung bei der Glücksspielabgabe gleich hoch wie bei § 33 TP 17 GebG.
Würde der Einsatz des Gewinners mit 30% des Gewinnes geschätzt werden: $100.000 \text{ abzüglich } 30.000 = 70.000 \times 25\% = 17.500$,	wäre die Abgabenbelastung bei der Glücksspielabgabe geringer als bei § 33 TP 17 GebG

Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, dass die Bf. durch die Glücksspielabgaben grundsätzlich nicht ungünstiger besteuert wird, als mit den Rechtsgeschäftsgebühren. Die „relative Schlechterstellung“ durch die Glücksspielabgaben gegenüber § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG ergibt sich für die Bf. durch die Schätzung des Einsatzes des Gewinners in Höhe von 40% des Gewinnes.

Anlässlich der mündlichen Senatsverhandlung am 9. Oktober 2017 erfolgte ein Hinweis auf diese Gegenüberstellung in BFG 26.9.2017, RV/7100908/2012, Seite 70.

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud* UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und *Texas Hold'em Poker* UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr. Nach den Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10 ist das in Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel wie auch dessen Spielvariante *Texas Hold'em Poker* infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 lehnte die Behandlung der Beschwerden ab. Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass *Texas Hold'em Poker* sowohl als *Cashgame* sowie als Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegt: **Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“**

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

In der Literatur wurde von **Stefula** in **Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³** **§ 1270-1272** Rz 53 Stellung bezogen : „*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 Spiels 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).

6.2.1. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idF vor 1.1.2011, der auf „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG“ rekurierte

Bereits 1994 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass durch fortgeführt veranstaltete Kartenpokerspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF verwirklicht wurde, was durch die Berufungsentscheidung der früheren Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) bestätigt wurde. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.9.1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (siehe UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; ausführlich siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses).

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Mit Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der (dritten) Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (Seven Card Stud Poker) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH B 63/05, 28.2.2006 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses).

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezidiert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041 zu dem Revisionsvorbringen, „es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Glücksspieleigenschaft von Poker und seinen

Varianten im Zeitraum vom Inkrafttreten der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (GSpG-Novelle 2008) bis 31. Dezember 2010; zudem welche die belangte Behörde ab von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Ermittlungspflicht gemäß §§ 115 f BAO zur tatbestandsrelevanten Sachfrage, welche Rolle bei den der Gebühr unterworfenen Spielen dem Zufall in Relation zu anderen Faktoren zukomme, worüber allenfalls ein Sachverständigengutachten einzuholen sei (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 1995, 95/16/0047, und vom 20. August 1998, 97/16/0387)“: Mit den § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG „soll nach dem Willen des Gesetzgebers für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in § 1 Abs. 2 GSpG angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 leg. cit. und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handelt. Überdies soll 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 XXIV. GP 5). Mit der GSpG-Novelle 2008 hat der Gesetzgeber das Pokerspiel dem Glücksspiel zugeordnet und es wurde diese Frage abschließend durch das Gesetz gelöst, sodass es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf. Angesichts dieser - durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffenen - klaren und eindeutigen Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker (vgl. auch den hg. Beschluss vom 29. August 2013, 2012/16/0188, mit dem die Behandlung einer der vorliegenden Revision vergleichbaren Beschwerde gemäß § 33a VwGG in der Fassung BGBI. I Nr. 51/2012 abgelehnt wurde) liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor Die von der Revisionswerberin zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 für den vorliegenden Fall nicht relevant.“

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante *Texas Hold'em* und *Omaha Hold'em* wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als *Cashgame* als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege. (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012).

Das bedeutet für die Zeiträume 8/2013 bis 2/2014 des vorliegenden Falles, dass der VfGH – nach Ergehen des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua

eine Beschwerde nicht in Behandlung genommen hat, die sich auf die Besteuerung des Kartenpokerspiels nach einer Gesetzesstelle, die sich auf § 1 Abs. 1 GSpG bezog, stützte.

Zu gleichzeitige Geltung von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und § 1 Abs. 2 GSpG („Poker“) 19.7.2010 bis 31.12.2010

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBI. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab. Der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnte die Behandlung der (Sukzessiv-)Beschwerde ab.

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 (anhängig zu Ro 2015/16/0024) erfüllte das Kartenpokerspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 ; siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenpokerspiel als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von *Surrender* als Black Jack-Variante bestätigte. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 28.2.2014, B 58-62/2014 (UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11ua.) die Behandlung der Beschwerden ab.

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, siehe Punkt 4.1. dieses Erkenntnisses) 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.

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. Der Verfassungsgerichtshof lehnte zB die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an *Online-Glücksspielen* iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 (beide abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu dem Schluss, dass **kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol)** besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab, da die einschlägigen Glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem

Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Zu § 58 Abs. 3 GSpG:

Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant:

„2.1.3. Gemäß § 58 Abs3 GSpG unterliegen "Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß §2 Abs1 Z2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet". Nach der angefochtenen Abgabenbestimmung genügt es sohin, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß §58 Abs3 GSpG mit jenem in §1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß §58 Abs3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:*

*Preisausschreiben iSd §58 Abs3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. **Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können** (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – §15 Abs1 Z6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“*

Zusammenfassend widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die

Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

6.2.2. Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012

Nach Ansicht der Bf. hat die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG Auswirkungen auf die Glücksspielabgabe, da diese für den Zeitraum, in der das Wort „Poker“ gestrichen war, mangels Rechtsgrundlage nicht erhoben werden kann. Das ergäbe sich aus dem Begriff „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG, der über § 2 GSpG auf § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG verweise.

Die Vorgeschichte war, dass mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBI. I 2010/73 eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen wurde. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. (Strejcek in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 35, 36). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen, **doch der Verfassungsgerichtshof hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. ... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.“**

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

6.2.3. Anlassfallwirkung

Die Bf. brachte vor, dass sie den **Initiativantrag** gestellt hat, über den der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig aufhob. Dementsprechend entfalte dieses Erkenntnis in ihrem Fall die Anlassfallwirkung, das heißt, auf sie sei die bereinigte Rechtslage anzuwenden. Die Anlassfallwirkung umfasse auch die Glücksspielabgaben der Bf.

Das Finanzamt schloss sich diesbezüglich den Literaturmeinungen an, die der Aufhebung einer Gesetzesstelle **über Initiativantrag** keine Anlassfallwirkungen zuschreiben.

Anlassfall im engeren Sinn ist jener Fall bzw jene Fälle, **anlässlich dessen das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist**. Ihm werden

all jene Fälle „gleichgehalten“, die zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung beim VfGH bereits anhängig waren. (Ruppe, Der Anlaßfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 183).

Die maßgeblichen Stellen VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua lauten folgendermaßen:

„2.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art 140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl. VfSlg 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003).“

2.2. Die antragstellenden Gesellschaften behaupten zunächst einen Verstoß der angefochtenen Bestimmungen (in ihrer Gesamtheit) gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen die Freiheit der Erwerbsbetätigung, weil der Gesetzgeber Poker zu Unrecht als Glücksspiel qualifiziert habe.

2.2.1. Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber (s. etwa VfSlg 13.327/1993, 16.407/2001). Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg 14.039/1995, 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002).

2.2.2. Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in §1 Abs2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von "klassischen" Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber u.a. das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit letztlich eine Erleichterung für den Rechtsanwender. Im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes sollten künftig gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft der in diesen Katalog beispielhaft aufgenommenen Spiele vermieden werden (RV 658 BlgNR XXIV. GP, 5). Für die Einbeziehung des Pokerspiels in die Aufzählung des §1 Abs2 GSpG berufen sich die Erläuterungen zur Regierungsvorlage ohne nähere Begründung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 2005, 2000/17/0201.

2.2.3. In diesem Erkenntnis qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof – gestützt auf ein vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien eingeholtes Sachverständigengutachten – drei Arten des Pokerspiels, nämlich die Spiele "7 Card Stud Poker", "Texas Hold'Em" und "5 Card Draw" als Glücksspiele.

....

2.2.4. Der Gesetzgeber legt seiner Entscheidung der Einordnung des Pokerspiels als Glücksspiel dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde. Bei der Beurteilung der Sachlichkeit dieser Einordnung ist von der Prämissee auszugehen, dass Glücksspiele Spiele sind, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis iSd §1 Abs1 GSpG "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs2 GSpG).

2.2.5. Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur (statt vieler Rock/Fiedler, Die Empirie des Online-Pokers – Bestimmung des Geschicklichkeitsanteils anhand der kritischen Wiederholungshäufigkeit, ZfWG 2008, 412 ff.) dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.

....

2.4. Soweit die antragstellenden Gesellschaften geltend machen, dass §22 GSpG gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt, sind sie jedoch im Recht.

2.4.1. §22 iVm §1 GSpG begrenzt die Zahl der nach dieser Bestimmung zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige (zusätzlich zu jenen nach §21 GSpG). Das bedeutet, dass die Bestimmung im Ergebnis eine Monopolisierung des Marktes spezialisierter Anbieter des Pokerspiels und damit erhebliche nachteilige Folgen für jene Personen herbeiführt, die bis 31. Dezember 2012 auf Grund einer Gewerbeberechtigung rechtmäßig Pokersalons betrieben haben, schlösse sie doch über den ersten erfolgreichen Konzessionswerber hinaus jeden anderen von der Veranstaltung des Pokerspiels aus.

....

2.5. Die antragstellenden Gesellschaften beantragen in ihrem Hauptantrag neben der Aufhebung des §22 GSpG – einschließlich der Überschrift "Pokersalon" – auch die Aufhebung des Wortes "Poker" in §1 Abs2 GSpG und des §60 Abs24 GSpG.

2.5.1. Die Grenzen der Aufhebung müssen auch in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits auch die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen erfasst werden (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003).

Nach der Aufhebung des §22 GSpG findet sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession im Glücksspielgesetz, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten wäre. Im Hinblick darauf sowie vor dem Hintergrund des unter Pkt. 2.4. geschilderten Regelungszusammenhangs ist daher offensichtlich, dass das von den antragstellenden Gesellschaften ebenfalls angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition des §1 Abs2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des §22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung

für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Schließlich besteht auch ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der Bestimmung des §22 GSpG und der Übergangsbestimmung des §60 Abs24 GSpG, die ausschließlich auf die Veranstaltung des Pokerspiels bis zum 31. Dezember 2012 bezogen ist.

2.5.2. Das Wort "Poker," in §1 Abs2 GSpG und die angefochtene Bestimmung des §60 Abs24 GSpG sind daher wegen untrennbarer Zusammenhangs mit §22 GSpG aufzuheben, weshalb auf die übrigen gegen §60 Abs24 GSpG vorgebrachten Bedenken nicht mehr einzugehen ist.“

Die Anlassfallwirkung des Erkenntnisses **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua für die Bf. besteht daher darin, dass die Vorschriften über nur einen (1) konzessionierten Pokersalon und die Übergangsvorschrift aufgehoben wurden, sodass die Bf. auf der einen Seite, sollte die Pokersalonkonzession an einen anderen Spielbankbetreiber erfolgen, nicht von „heute auf morgen“ ihren Betrieb hätte einstellen müssen (Zusammenhang mit dem Individualantrag, der zu VfGH 30.06.2012 G51/11 führte) und andererseits sollte es der Bf., die eine größere Zahl von Spielstätten hat, dann aber nur einen konzessionierten Pokersalon zu betreiben, nicht zum Nachteil gereichen.

Die Bf. möchte die „Anlassfallwirkung“ auch auf die Glücksspielabgaben erstreckt haben.

Anlassfall ist nur jener Sachverhalt, der tatsächlich letztlich an den Verfassungsgerichtshof herangetragen worden ist, nicht die beim selben Beschwerdeführer vorher oder später verwirklichten Sachverhalte, mag sich bei ihnen auch eine vollkommen gleiche Rechtsfrage stellen. Hätte der Verfassungsgerichtshof im Fall der Bf. die Anlassfallwirkung erstrecken wollen, hätte er das machen können. (Ruppe, Der Anlaßfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 184-185). Abgesehen davon, schließt Ruppe das Kapitel, dass das praktische Problem bei Individualanträgen darin besteht, dass bei ihnen kein Anlassfall im strengen Sinn vorhanden ist bzw. unklar ist, wie man den Anlassfall identifizieren und abgrenzen kann. Das spräche dafür, den Weg des expliziten Ausspruches über die Wirkung der Aufhebung zu wählen. (Ruppe, Der Anlaßfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 184-185). **Das bedeutet für den Fall der Bf., dass selbst dann, wenn wenn man von einem Anlassfall ausginge, der Verfassungsgerichtshof jedenfalls keinen Ausspruch getätigt hat, dass mit der Aufhebung des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, dafür auch die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG entfällt. Aus der Anlassfallwirkung des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. ist jedenfalls nicht abzuleiten, dass durch die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG für die Bf., weil sie den initiativantrag stellte, automatisch die Glücksspielabgabenpflicht entfällt.**

6.2.4. Poker als Glücksspiel iSd Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG

Nach Ansicht der Bf. ergäbe sich aus der Begründung des Erkenntnisses **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua., dass die Nennung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG keine

demonstrative Aufzählung war, sondern auch für die Subsumtion von Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG konstitutiv war.

Es gibt bereits eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015, die diese Meinung nicht teilt:

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

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

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

Diese Ansicht lässt sich aus **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua., durchaus gewinnen. Der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat das Wort Poker aufgehoben, um der Bf. zu ermöglichen in die Pokersalonkonzession zu kommen, nach Punkt 2.5.1. des Erkenntnisses sollte nach der Aufhebung dieser Bestimmungen der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommen. In der Presseinformation vom 26. Juli 2013 zu diesem Erkenntnis stellte der Verfassungsgerichtshof klar, dass die Bestimmungen zur Ausschreibung der Pokersalonkonzession und zur Übergangsfrist als verfassungswidrig aufgehoben werden und aus verfahrenstechnischen Gründen damit auch die Definition des Pokern als Glücksspiel fällt, „*wobei, wie gesagt, der Verfassungsgerichtshof dagegen für sich genommen keine Bedenken hat. Bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber gelten für den Betrieb von Pokersalons wieder jene Voraussetzungen wie vor dem neuen Glücksspielgesetz.*“ Gegenüber dem Beschwerdevorbringen hat der Verfassungsgerichtshof jedenfalls nicht ausgesprochen, dass bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber keine Glücksspielabgabe für Kartengokerspiel anfällt. Es geht um die Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Pokersalonkonzession, der VfGH 27.6.2013, G 26/2013 hat entschieden, dass "keine Unsachlichkeit der Einordnung von Poker als Glücksspiel" vorliegt, jedoch eine "Unsachlichkeit der Neuregelung über die

Konzessionspflicht für Pokersalons im Hinblick auf die Beschränkung der zu vergebenden Konzessionen auf eine einzige“. Auch wenn für den Zeitraum 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 Poker nicht in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG enthalten ist, so gilt das Kartenzockenspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG – wie vor „dem neuen § 1 GSpG“ – als Glücksspiel. Die Auslegung der Bf., dass Poker in diesem Zeitraum generell, d.h. insbesondere abgabenrechtlich nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt, hätte daher auch zur Folge, dass für den Lotterienkonzessionär für *Onlinepoker* (falls angeboten) und für die konzessionierten Spielbanken, wenn sie in diesem Zeitraum Kartenzockenspiel angeboten haben, ebenfalls keine Konzessions- und Spielbankabgabe zu entrichten wären.

Das bedeutet für die Glücksspielabgaben, dass die Grundnorm, ob ein Glücksspiel iSd GSpG vorliegt oder nicht, § 1 Abs. 1 GSpG ist. § 1 Abs. 2 GSpG enthält lediglich eine demonstrative Aufzählung. Dazu kommt folgendes: Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357/12 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, in der es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenzocketurniers in der zweiten Jahreshälfte 2010 (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung) ging, ab. Der Verfassungsgerichtshof begründete seinen Beschluss, dass die Frage, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, für die Lösung des vorliegenden Falles ohne Bedeutung ist, weil § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) – gestützt auf die Abgabenerhebungskompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 – lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – **unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen** – anknüpft.

Dass mit dem Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua, nicht die Glücksspielabgabenpflicht beseitigt wurde, ergibt sich auch daraus, dass mit den zeitlich nachfolgenden Beschlüssen VfGH 10.12.2014, E 1787/2014 E 1788/2014 die Behandlung der Beschwerden betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 1 Abs. 1 GSpG abgelehnt wurden.

6.2.5. . Die Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG und das Rechtsgutachten von Univ.Prof. **GUTACHTER****, Zur Frage der Abgabepflicht von Pokerspielen nach § 57 Abs. 1 GSpG idF BGBl. I 2013/167 vom 7. Jänner 2014**

Dieses Rechtsgutachten kommt durch Gegenüberstellung des Erkenntnisses VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ua und dem „Vorerkenntnis“ VfGH 30.06.2012 G 51/11, mit dem bereits Teile der Übergangsvorschrift aufgehoben wurden, zu dem Schluss, dass durch die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG, das Kartenzockenspiel auch nicht unter die Grundnorm § 1 Abs. 1 GSpG subsumiert werden könne. Die bezughabenden Stellen aus dem „Vorerkenntnis“ VfGH 30.06.2012 G 51/11, lauten Folgendermaßen:

„Der Verfassungsgerichtshof hat über die Zulässigkeit erwogen:

1. Gemäß Art. 140 B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auch auf Antrag einer Person, die unmittelbar durch diese Verfassungswidrigkeit in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, sofern das Gesetz ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides für diese Person wirksam geworden ist.

2. Die Grenzen der Aufhebung einer angefochtenen Gesetzesbestimmung müssen so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Teil nicht einen völlig veränderten Inhalt annimmt und andererseits die mit der aufzuhebenden Stelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen auch erfasst werden (zB VfSlg. 8155/1977, 8461/1978 mwN).

2.1. Dieser Grundposition folgend geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf. Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendung der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Gesetzesbestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (vgl. VfSlg. 16.869/2003 mwN).

2.2. Im vorliegenden Fall ist offensichtlich, dass das angefochtene Wort "Poker" in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG, die Poker nunmehr in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes (insbesondere des §3 leg.cit.) aufnimmt, jedenfalls mit § 3 GSpG, aber auch mit der Bestimmung des § 22 GSpG, die vorsieht, dass der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer weiteren Spielbank durch Erteilung einer Konzession gemäß § 21 übertragen kann, wenn er diese zum ausschließlichen Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkt, in einem untrennaren Zusammenhang steht. Dies ergibt sich insbesondere auch aus den geäußerten Bedenken der antragstellenden Gesellschaft, die sich mit dem Vorbringen, der Gesetzgeber habe durch die Aufnahme des Pokerspiels in den Katalog des § 1 Abs2 GSpG in bestehende Rechtspositionen von Pokersalonbetreibern in einer nicht mit dem Gleichheitssatz und der Freiheit der Erwerbsbetätigung zu vereinbarenden Weise eingegriffen, insgesamt gegen die Einbeziehung von Poker in das durch das GSpG geregelte Glücksspielmonopol des Bundes bzw. das darin vorgesehene Konzessionssystem richten.

2.3. Vor diesem Hintergrund erweist sich der Antrag als zu eng gefasst, weil eine antragsgemäße Aufhebung des Wortes "Poker" nicht zum Ergebnis führen würde, dass Poker künftig nicht mehr unter das Glücksspielgesetz fiele. Bedenkt man, dass die Aufzählung in § 1 GSpG bloß eine demonstrative ist (arg. "insbesondere"),

und berücksichtigt man des Weiteren, dass § 22 leg.cit. eine Regelung über eine Spielbankkonzession für Poker enthält, so müsste man bei systematischer Interpretation der insoweit "bereinigten" Rechtslage zum zwingenden Schluss gelangen, dass Poker auch nach entsprechender Aufhebung des Wortes "Poker" in § 1 dem Glücksspielgesetz unterliege, weshalb keine Änderung der Rechtslage herbeigeführt würde. Der Antrag ist daher insoweit zurückzuweisen.

3. Soweit die antragstellende Gesellschaft **die Aufhebung des § 57 Abs. 1 GSpG beantragt, steht ihr - worauf die Bundesregierung in ihrer Äußerung zutreffend hinweist - ein anderer, zumutbarer Weg offen, ihre Bedenken gegen die angefochtene Bestimmung an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen "**

Die Widerlegung der Ansicht des Rechtsgutachtens, dass Poker wegen der Aufhebung durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. nicht der Glücksspielabgabe unterliegt, ergibt sich einerseits aus dem Verweis der Bf. auf den Rechtsweg hinsichtlich der Glücksspielabgaben in VfGH 30.06.2012 G 51/11 und andererseits aus VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. *Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft.* Und weiters aus dem Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12, dass § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen, anknüpft.

Bereits vor dem 1.1.2011 wurde das Kartenpokerspiel mit Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG besteuert, wobei dort der Verweis auf § 1 Abs. 1 GSpG bestand. Die demonstrative Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG erfolgte erst durch GSpG-Novelle BGBI. I 2010/54, **doch bereits vor dieser Novelle wurde aus abgabenrechtlicher Sicht das Kartenpokerspiel in seinen Varianten als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG zugeordnet.**

Laut *Kohl*, das österreichische Glücksspielmonopol, 12 mag die „monopolistische Struktur des Glücksspielrechts auf den ersten Blick zu der Annahme verleiten, es existiere eine übersichtliche und klar abgegrenzte Rechtslage. Wie schon die historische Aufarbeitung des Glücksspielrechtes zeigte, ist jedoch das Gegenteil der Fall. Damals wie heute ist dieser Rechtsbereich mit unterschiedlichen Zielsetzungen geprägt.“ Zentral ist zwar das Recht zur Durchführung von Glücksspiel beim Bund, aber darüber hinaus besteht eine Vielzahl weiterer **glücksspielrechtlicher Bestimmungen, die aus verschiedenen Rechtsdisziplinen, wie zB dem Steuerrecht stammen.**

Das Glücksspielgesetz kann man dementsprechend in einen ordnungspolitischen Teil und in einen abgabenrechtlichen Teil einteilen. Die „Verkehrsteuerpflichtigkeit“ des Pokerspiels war bis 1.1.2011 nicht im Glücksspielgesetz geregelt, sondern in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, und in § 28 Abs. 3 GebG war auch definiert, wer Veranstalter war. § 33 TP 17

Abs. 1 Z 7b GebG verwies definitiv im Klammerausdruck auf § 1 Abs. 1 GSpG. Die Frage in den Rechtsgeschäftsgebührenverfahren war nicht, ob Poker dem ordnungspolitischen Regime des Glücksspielgesetzes unterliegt, sondern ob es ein zumindest vorwiegend vom Zufall abhängiges Glücksspiel ist, weil nur ein solches diesen Glücksvertragsgebühren unterlag (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02). In Punkt 4. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 21. Absatz letzter Satz heißt es: „*Da § 1 GSpG und § 168 StGB in bezug auf die tatbestandsmäßige Beschreibung des Glücksspiels einen identischen Text haben, kann zur Auslegung des § 1 GSpG die Judikatur und Literatur herangezogen werden, die zur Auslegung des § 168 StGB verwendet wird.*“ Die rechtliche Beurteilung unter Punkt 18. lautete auch, dass diese Glücksspiele den Gebührentatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG im Zusammenhalt mit § 1 Abs. 1 GSpG erfüllen. **Rein gebührenrechtlich - das wurde durch den Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12 bestätigt - war die Frage des Kartenpokerspiels im Zusammenhang mit den §§ 2 und 3 GSpG nicht relevant.** Es ging nur um die Vergebührung des Abschlusses bestimmter Glücksspielverträge, für die die Glücksspieleigenschaft iSd § 1 Abs. 1 GSpG Auslösemoment war. (zB UFS 5.4.2007, RV/1662-W/06).

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind keine „neue“ Steuer, sondern „neu geregelt“. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wird in den Materialien einerseits als **allgemeine Abgabe auf Ausspielungen** bezeichnet, andererseits soll sie ab 1.1.2011 die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen (zB UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ - bzw. § 33 TP 17 GebG den Wortlaut des § 1267 ABGB, dass ein Glücksvertrag vorliegt, wenn die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, wiederholt - unterliegen, sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“. Das Erkenntnis BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 betont, dass die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und in weiterer Hinsicht auf § 2 GSpG „verweisen“. Wie auch im Rechtsgutachten dargelegt, werden von der Glücksspielabgabe in § 58 GSpG auch Spielverträge erfasst, bei denen die „Ausspielung“ negatives Merkmal ist. Und genau das ist der springende Punkt: § 57 GSpG besteuert „Ausspielungen“, die zweifelsohne im Licht der §§ 1 und 2 GSpG **auszulegen sind**, aber ohne den ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes bestehen könnten. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „*mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.*“ In § 57 Abs. 1 GSpG steht nicht „Ausspielungen gemäß § 2 GSpG“, sondern nur „Ausspielungen“.

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

gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG – besteuern „Ausspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua.). Der Begriff der Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. Segalla, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlich Teil handhabbar gemacht, und bettet nicht nur die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, noch intensiver in die Rechtsverkehrsteuern ein. Die Kombination der §§ 1 und 2 GSpG ergibt nach der teleologischen Interpretation **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, dass Ausspielungen Glücksspiele** (iSd §§ 1267 ABGB) sind, **bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Aus Sicht der §§ 57-59 GSpG kann z.B. § 2 Abs. 1 GSpG iSd § 21 BAO betrachtet werden.

Sowohl die Vorbringen der Bf. (verbotenes Spiel gemäß § 2 Abs. 4 GSpG), als auch des Finanzamtes („Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG“) zeigen auf, dass der Begriff der „Ausspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG sich nicht mit § 2 GSpG gesamt deckt. Das ist auch nicht notwendig, denn „*Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß § 58 Abs 3 GSpG mit jenem in § 1 GSpG deckt; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß § 58 Abs 3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat.*“ (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua).

Dass der ordnungspolitische Aspekt des § 2 GSpG nicht in den abgabenrechtlichen Bereich übernommen wurde, zeigt sich auch darin, dass gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit sind. Gäbe es § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG nicht, würden die als Ausnahmen vom Glücksspielmonopol genannten Glücksspiele/Ausspielungen glücksspielabgabenpflichtig sein. Z.B. unterliegen gemäß § 4 Abs. 6 GSpG Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib („Wirtshauspoker“) nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes. Hätte der Glücksspielabgabengesetzgeber der „Ausspielung“ in § 57 ff GSpG den ordnungspolitischen Aspekt zugedacht, müsste

er die „Ausnahmen vom Monopol“ nicht ausdrücklich von der Glücksspielabgabe befreien. Es ist anzunehmen, dass in einem solchen Fall als Gesetztext gewählt worden wäre: „Ausspielungen iSd § 2 GSpG iVm § 1 GSpG“, dann wären wahrscheinlich die Ausnahmen vom Monopol „automatisch“ von der Glücksspielabgabe befreit gewesen. Auch § 58 GSpG, insbesondere § 58 Abs. 3 GSpG, zeigt, dass der Glücksspielabgabenbesteuerung nicht der ordnungspolitische Ausspielungsbegriff in seinem vollen Gehalt des § 2 iVm § 3 GSpG, sondern der rechtsgeschäftliche Gehalt des § 2 iVm § 1 GSpG zugrundegelegt wurde.

Dafür lassen sich auch in den Vorgängerbestimmungen § 33 TP 17 Abs. Z 7 und 8 GebG Beispiele finden.

Das Erkenntnis VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. Punkt 2.2.5. ist daher dahingehend zu verstehen, dass mit dem „Regime des Glücksspielgesetzes“ entsprechend der ordnungspolitische Teil zu verstehen ist und so wie § 33 TP 17 GebG auch § 57ff GSpG lediglich an die in den §§ 1 und 2 GSpG genannten „Ausspielungen“, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen anknüpfen. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/12). Aus Sicht der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG hat daher die Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG demonstrativen Charakter. Glücksspielabgabenrechtlich ist das Kartenspoker als Abschluss des Rechtsgeschäftes Spiel in der Grundnorm des § 1 Abs. 1 GSpG zu verorten.

Den Glücksspielabgaben liegt daher nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel; dafür spricht auch die ausdrückliche Glücksspielabgabenbefreiung für Wirtshauspoker gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG.

Das heißt, besteuert wird der Abschluss des Glücksvertrages Spiel (iSd § 1272 ABGB)

- wenn das Ergebnis zumindest vorwiegend vom Zufall abhängig ist,
- wenn es iSd § 2 GSpG entgeltlich ist und
- ohne monopolrechtliche Konsequenzen.

Für Zwecke des abgabenrechtlichen Teiles des Glücksspielgesetzes und hier der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG wird daher nicht von einem monopolmäßigen Begriff des Glücksspiels ausgegangen, sondern vom Abschluss des Rechtsgeschäftes, auf dem zweifelsohne auch der ordnungspolitische Teil aufbaut.

6.2.6. „Erdrosselungssteuer“ - Bezug der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR 14.5.2013, 66529/11 N.K.M. v. Hungary ua.) zu den Glücksspielabgaben

Die Bf. bringt vor, dass sich vor allem die Glücksspielabgabe nach den Einsätzen der Spielteilnehmer berechnet. Die Bf. sei an den Kartenspielen selbst aber nicht beteiligt. Sie hebe im *Cashgame*bereich nur eine Tischgebühr ein, die durchschnittlich 3 Euro pro gespieltem Pot ausmache und bei Turnierspielen verbleibe der Bf. lediglich ein einstelliger Prozentbetrag der gesamten Spieleinsätze als Gewinn. Eine

Besteuerung, die als Bemessungsgrundlage den Spieleinsatz heranziehe, obwohl der durchschnittliche Gewinn im Turnierbereich unter 10% der Spieleinsätze liege, bewirke, dass die Steuer aus der Substanz des Unternehmens getragen werden müsste, was aber verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Diese Einsatzbesteuerung käme einer „Erdrosselung“ der Geschäftstätigkeit gleich. Im Fall der Bf. greife die Besteuerung noch weit gravierender in Grundrechte ein, da es bei ihr um die Besteuerung von mehr als 400% des erzielten Umsatzes gehe. (Vorlageantrag der Bf. 2016).

In mehreren EGMR-Urteilen (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*) ging es um die plötzliche und zunächst auch rückwirkende Einführung einer besonderen Besteuerung von Abfertigungen und Abfindungen für Beamte. Bestimmte Bezugsteile wurden nicht mehr mit 16%, sondern mit 98% besteuert. Diese neue Besteuerung führte bei den Beschwerdeführern zu einer Besteuerung der Abfertigung in Höhe von insgesamt 52%. Dazu kam, dass hinsichtlich dieser Beamten, die diese besteuerten Abfertigungen erhielten, eine Entlassungswelle stattfand. Der EGMR stellte dazu fest, dass bei der Erhebung der Steuern den Staaten ein weiter Ermessensspielraum zukommt, weswegen für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der geltende Steuersatz als solcher nicht entscheidend ist. (EGMR 14.5.2013, 66529/11 Rz 67). Den Verstoß im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit sah der EMGR darin, dass sämtliche sonstigen Einkünfte in Ungarn mit 16% besteuert werden, diese speziellen Abfindungen aber mit 52%, sowie, dass die unerwartete und rasche Abänderung des Steuerrechtes eine Vorbereitung der Betroffenen im Hinblick darauf, dass Abfertigungen eine Unterstützung für entlassene Arbeitnehmer bei der Suche eines neuen Arbeitsplatzes gewähren sollen, praktisch unmöglich machte.

Nach den Entscheidungen des EMGR ist für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der geltende Steuersatz nicht entscheidend. Die Bf. kann sich daher nicht hinsichtlich der 16% vom Einsatz auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berufen. Wie bereits dargestellt, sind sowohl Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach mehreren Bestimmungen glücksspielabgabenpflichtig, ebenso wie die Bf. auch. Ebenso machte eine unerwartete und rasche Abänderung des Steuerrechtes eine Vorbereitung der Bf. nicht praktisch unmöglich. Wie im Kapitel 11.7. aufgezeigt, konnte sich die Bf. im Jahr 2010 innerhalb von fünf Monaten auf die neue Rechtslage einstellen, abgesehen davon, dass mit der Tabelle unter Punkt 11.5. dargestellt wurde, dass sich im Fall der Bf. die Erhöhung der Steuerlast durch § 57 Abs. 1 GSpG durch eine Schätzung im Rahmen der Rechtsgeschäftsgebühren ergab. Nach der Regierungsvorlage sollte die Abgabenbelastung gleich bleiben.

(Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Zum Vorbringen der Bf. wird auf den Punkt „Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben“, verwiesen, in welchen dieser immer wieder feststellte, dass grundsätzlich die rechtspolitische

Freiheit des Gesetzgebers besteht, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachtete Entwicklungen entgegenzusteuern, sowie, dass der Abgabepflichtige es in der Hand hat, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. Zur Frage, ob eine Abgabe, die bewirkt, dass die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und eines damit verbundenen Eingriffes in die verfassungsmäßig gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Freiheit der Erwerbsausübung sprach der Verfassungsgerichtshof aus, dass die Ziesetzung, eine Zunahme von (dort:) Spielautomaten zu verhindern und ihre Zahl eher zu verringern, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Der VfGH hat dazu unter anderem ausgeführt: „*Sollten damit potentielle Spieler wegen mangelnder Attraktivität vom Spielen abgehalten werden, liegt dies genau in der – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden - Absicht des Gesetzgebers.*“ (BFG 23.6.2016, RV/7102949/2014 unter Verweis auf VfGH 5.12.2011, B 533/11 und VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, 2011/17/0116; siehe auch VfGH 28.06.2007, B1895/06, sowie Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05; VfGH 21.9.2012, B 1357; VfGH 19.2.2015, E 49/2015 ua.; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012).

Der Verfassungsgerichtshof hat – unter anderem unter Bezugnahme auf diese zitierten EGMR-Entscheidungen - ausgesprochen, dass es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtpolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen bleibt, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Allerdings muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Weiters hat der Verfassungsgerichtshof einen schutzwürdigen Fall nur dann angenommen, wenn der Normunterworfene durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann durch Wegfall der Begünstigung frustriert wird oder wegen Durchführung der geförderten Planungsmaßnahmen und Vorhaben nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. (VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua.).

Analog zu VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua kann auch hier vom Bundesfinanzgericht nicht erkannt werden, dass vor dem 1.1.2011 eine Rechtslage vorlag, bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert und diese Unternehmungen damit zu Vertragsabschlüssen veranlasst hätte, deren betriebswirtschaftliche Folgen sich durch die – eigentliche Fortführung – der bisherigen Rechtsgeschäftsgebühren als „Glücksspielabgaben“ als nachteilig erwiesen. Unter diesen Umständen liegt es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Im Gegenteil, die Bf. gehört nach den Internetseiten zur ****NAMENSKÜRZEL****-Gruppe, die seit 1993 Kartenpokerspiel angeboten hat. Das Kartenpokerspiel unterlag bis 31.12.2010 den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG, ab 1.1.2011 den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. In der Tatsache, dass für das Kartenpokerspiel, unternehmerisch angeboten, bekanntermaßen (in den konkreten Fällen:

seit 1993) einer Rechtsverkehrsbesteuerung unterliegt, kann weder ein Verstoß gegen die Verhältnismäßigkeit, noch ein Verstoß gegen den Vertrauenschutz bestehen.

Zur Frage der „Erdrosselungssteuer“ des § 57 Abs. 1 GSpG bei Anbieten von Kartenpokerspielen führt BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015 an: „*Seitens der Bf wurde abschließend angedeutet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, bislang veranlasst sahen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt: "Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt". Aus diesem Grund besteht aber für das BFG umso weniger die Veranlassung, eine allfällige Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmung in § 57 Abs. 1 GSpG anzunehmen.“*

Da somit in Bezug auf Veranstaltung von Kartenpokerspielen eine Rechtsprechung besteht, nach welcher wegen gegen § 57 Abs. 1 GSpG bis dato keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestanden, sieht das Bundesfinanzgericht von einem Antrag auf Normprüfung ab.

**6.2.7. Poker im Lebendspiel und *Online-Poker* – ohne
Bankhalter – werden gemäß § 57 Abs. 1 GSpG gleich besteuert.
Kein Vergleich mit der Problematik der Werbeabgabe.**

Die Bf. bezeichnet es als *Argumentum ad absurdum*, dass Poker im Lebendspiel von den Einsätzen höher besteuert werde, als *Online-Poker*, das gemäß § 57 Abs. 2 GSpG vom Nettobetrag „Einsätze abzüglich Gewinne“ besteuert werde. Beim *Online* Poker bilde daher das Tischgeld (*Rake*) die Bemessungsgrundlage, weswegen 40% des Tischgeldes als Abgabe zu entrichten seien.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt bietet die Bf. interessierten Besuchern die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenpokerspiele – im Lebendspiel – zu spielen. Die Bf. selbst ist an den Spielen - in Form eines Bankhalters – nicht beteiligt.

Pokerspiele können auch in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG angeboten werden. Im nichtkonzessionierten Bereich kommt die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 2 GSpG zum Tragen. Da § 12a GSpG als eines von Merkmalen vorsieht, dass die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische

Medien zur Verfügung gestellt wird zu unterscheiden sein, wie das *Online*-Pokerspiel organisiert ist.

- Wird *Online*-Poker in der Form angeboten, dass der Spielteilnehmer gegen „den Computer“ spielt, ist dieser Fall mit dem der Bf. nicht vergleichbar, da der Anbieter am Spiel über Einsätze und Gewinne beteiligt ist. Die Entscheidung über das Spielergebnis wird zentralseitig herbeigeführt, nämlich durch einen Zufallsgenerator. Das ist ein Fall des § 57 Abs. 2 GSpG.
- Wird *Online*-Poker in der Form angeboten, dass ausschließlich die Spielteilnehmer untereinander spielen, und der Anbieter am Spiel über Einsätze und Gewinne nicht beteiligt ist, werden möglicherweise vom Computer die Karten ausgeteilt. Aber die Entscheidung über das Spielergebnis wird in diesem Fall nicht durch einen eingebauten elektronischen Zufallsgenerator entschieden, sondern so wie im Lebendspiel. Damit unterläge die zum Pokerspielangebot der Bf. analoge *Online*-Poker-Form aber ebenfalls dem § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestelltem Gewinn. (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019, nach welchem Wetten auf virtuelle Rennen von artifiziellen Tierdarstellungen nach § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% von den Einsätzen besteuert wurden).

Würde daher – die technischen Möglichkeiten vorausgesetzt – *Onlinepokerspiel* „analog zum Spielangebot der Bf.“ angeboten, dass mehrere Spielteilnehmer gegeneinander spielen, unterläge es, da nicht der Computer über einen Zufallsgenerator entscheidet, sondern über das Spielergebnis wird wie im Lebendspiel entschieden, dem § 57 Abs. 1 GSpG. Würde in einem solchen Fall die Spielentscheidung hingegen zentralseitig erfolgen, liegt eine andere Spielform vor, die mit der Situation der Bf. verglichen werden kann.

Zum Vorbringen der Bf., dass eine ungleiche Behandlung wie bei der Werbeabgabe vorliege, ist zu sagen: Zentralseitiges Onlineglücksspiel wird von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne iSd § 57 Abs. 5 GSpG besteuert und nicht vom Tischgeld. § 57 Abs. 1 GSpG ist der generelle Grundtatbestand, so wurden auch Wetten zu Rennen von virtuellen Tieren, obwohl die Entscheidung zentralseitig iSd § 12a GSpG erfolgte, unter § 57 Abs. 1 GSpG subsummiert (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019). Eine Glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem *Onlinepokerspielangebot*“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „*Offlinepoker*“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellen wird. Die Glücksspielabgabe kann daher mit der Werbeabgabe, die für Werbung in Printmedien zu entrichten ist, hingegen *Online*-Werbung steuerfrei ist (z.B. BFG 10.08.2016, RV/5100956/2016 - VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2133/2016), für gegenständlichen Fall nicht verglichen werden.

Da § 57 Abs. 1 GSpG der generelle Grundtatbestand ist, der grundsätzlich sowohl Poker im Lebendspiel, als auch *Onlinepoker* umfasst, - § 57 Abs. 2 GSpG regelt bei

Internetglücksspiel nur eine spezielle Bemessungsgrundlagenberechnung, wobei ebenso die Einsätze der vorgelagerte Sachverhalt sind - liegt keine ungleiche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und *Onlinepoker* vor und kann nicht mit der Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, verglichen werden.

Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online-Poker* liegt daher nicht vor.

6.2.8. Urteil des EuGH in der Rechtssache Berlington Hungary (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft ua).

Nach Ansicht der Bf. liege in ihrem Fall genauso ein Eingriff in die Grundrechte vor wie im Sachverhalt von EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft ua.* vor.

Bis zum 9. Oktober 2012 war in Ungarn der Betrieb von Geldspielautomaten in Spielcasinos oder Spielhallen durch allein zu diesem Zweck gegründete Handelsgesellschaften erlaubt. Auf die Geldspielautomaten in Spielhallen wurde eine pauschale Spielsteuer erhoben, für den Betrieb von Geldspielautomaten in Spielcasinos galt eine andere Steuerregelung. In den Jahren 2011/2012 gab es gesetzliche Änderungen. Mit dem Gesetz zur Stärkung der Haushaltsstabilität wurde einerseits die Pauschalsteuer auf Spielautomaten in Spielhallen um das Fünffache angehoben und für diese andererseits noch eine proportionale Steuer eingeführt. Anschließend wurde das ungarische Glücksspielgesetz geändert, dass nur noch Spielcasinos das Recht zum Betrieb von Geldspielautomaten haben und Genehmigungen zum Betrieb von Glücksspielautomaten in Spielhallen am Tag nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erlöschen sollten.

Es wurden mehrere Fragen an den EuGH gestellt. Zur Besteuerung der Glücksspielautomaten in Spielhallen antwortete der EuGH folgendermaßen: Sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass diese Steuererhöhung, ohne einen Übergangszeitraum vorzusehen, zur Folge hatte, den Betrieb von Geldspielautomaten auf Spielcasinos zu beschränken, für die diese Erhöhungen nicht galten, so kann das eine Beschränkung der mit Art. 56 AEUV gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit darstellen. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 41). Verfolgt die Beschränkung von Glücksspieltätigkeiten in erster Linie wirklich die Ziele, die sich auf den Schutz der Verbraucher vor Spielsucht und die Bekämpfung von Kriminalität und Betrug im Zusammenhang mit den Spielen, dann ist es nicht unionsrechtswidrig, wenn diese Beschränkung als Nebenfolge über die Erhöhung der Steuereinnahmen auch dem Haushalt des betreffenden Mitgliedstaat zugute kommt. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 92).

Zum Erlöschen der Genehmigungen ohne Übergangszeitraum kann nach der Rechtsprechung des EuGH ein Wirtschaftsteilnehmer nicht auf das völlige Ausbleiben von Gesetzesänderungen vertrauen, sondern er kann nur die Modalitäten der Durchführung einer solchen Änderung in Frage stellen. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt nicht, dass Gesetzesänderungen unterlassen werden. Der Grundsatz der Rechtssicherheit

gebietet es allerdings, dass Rechtsvorschriften, mit denen Genehmigungen widerrufen werden, die ihren Inhabern die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen, zu ihren Gunsten einen hinreichend langen Übergangszeitraum, damit sie sich darauf einstellen können oder eine angemessene Entschädigung, vorsehen muss. Das muss das nationale Gericht prüfen. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 77, 85).

Zum Vorbringen der Bf. ist zu sagen:

Entgegen der Ansicht der Bf. passt der Sachverhalt dieses Urteils nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt zusammen. Bis 1.1.2011 war die Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG der Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners x25%, ab 1.1.2011 ist Bemessungsgrundlage der Einsatz x16% beim *Cashgame* bzw. der in Aussicht gestellte Gewinn x16% bei Turnierspielen. Von einer Verfünfachung einer Pauschalsteuer bzw. zusätzlichem Einführen von proportionalen Steuersätzen kann hier nicht die Rede sein. Die Bf. kann sich auch darin nicht beschwert erachten, dass keine Übergangsregelungen vorhanden seien. Hinsichtlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG gab es eine Übergangsfrist von ca. fünf Monaten (das BGBI. I 2010/54 wurde am 19.7.2010 kundgemacht, die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG traten mit 1.1.2011 in Kraft.

Wenn die Bf. vorbringt, sie sei schlechter gestellt als der Spielbankkonzessionär, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie durch 16% Glücksspielabgabe nicht schlechter gestellt ist, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Spielbankkonzession gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 GSpG nur einem Konzessionswerber erteilt darf, wenn die Kapitalgesellschaft über ein **eingezahltes** Stamm- oder Grundkapital von mindestens **22 Millionen Euro** verfügt, diese Konzession auf 15 Jahre erteilt wird, die Obliegenheitspflichten gemäß § 25 Abs. 3 GSpG eingehalten werden, sowie dass der Spielbankkonzessionär **gemäß §59a GSpG den Antrag auf Konzessionerteilung mit 10.000 Euro und die Erteilung der Konzession mit 100.000 Euro vergebühren muss**. Die Bf. hingegen ist von diesen - insbesondere finanziellen Anforderungen – nicht betroffen.

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) wurde festgestellt, dass die Glücksspielabgaben mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden können, 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.

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof zu § 31a GSpG festgestellt, dass damit Doppelbelastungen nur „für die Konzessionäre“ verhindert werden sollen. „*Diese sind nämlich bereits den Konzessions- und Spielbankabgaben unterworfen, deren teils beträchtliche Höhe das Verbot von zusätzlichen Landes- und Gemeindeabgaben*

gerechtfertigt erscheinen lässt. *Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.* “ (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325).

Aus der Sicht der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG ist auch nicht erkennbar, dass diese das Anbieten von Kartenspielen außerhalb des konzessionierten Bereiches für einen Steuerausländer unattraktiver machen, als für einen Steuerinländer.

6.3. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus den Glücksspielabgaben heraus (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG)

Die Bf. bekämpft ihre Glücksspielabgabenverpflichtung, weil sie aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ der Meinung ist, dass sie mit diesen Spielen automatisch aus dem Geltungsbereich des Glückspielgesetzes ausscheide, was sich insbesondere aus § 60 Abs. 24 GSpG ergäbe.

Bei § 60 Abs. 24 GSpG handelt es sich im Wesentlichen um eine Übergangsbestimmung, nach der bis zur Erteilung der mit BGBl. I 2010/54 eingeführten Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinausgeschoben wurde, wenn der Pokersalon auf Basis einer aufrechten Gewerbebewilligung betrieben wurde. Der Verfassungsgerichtshof hob mit **Erkenntnis VfGH 30.6.2012, G 51/11-8**, die Wortfolge „zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis“ in § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. (BGBl. I 2012/69). In der Begründung Punkt 3.2. stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut der Übergangsbestimmung in vertretbarer Weise abgeleitet werden konnte, dass der Betrieb von Pokersalons nach bisheriger Rechtslage, wenn schon nicht ausdrücklich für zulässig erklärt, so doch wenigstens hingenommen wurde. **Die Aufhebung erfolgte wegen der Unsachlichkeit der der Befristung vorangestellten auflösenden Bedingung der Erteilung einer einzigen Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG, weil die (1) Pokersalonkonzession auch an einen anderen Spielbankbetreiber erfolgen hätte können und damit alle anderen gewerberechtlich zugelassenen Pokersalons ihre Betriebe von einem Tag auf den anderen Tag hätten einstellen müssen.** Wenn der Gesetzgeber bestimmte Formen des Spiels als Glücksspiel qualifiziert und einen bestimmten Betrieb von Einrichtungen für dieses Spiel nach einer Übergangsfrist von über zwei Jahren vorsieht, nach deren Ablauf der Betrieb bestehender Pokersalons unzulässig wird, handelt er nicht unsachlich. Mit Erkenntnis **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua hob der Verfassungsgerichtshof § 60 Abs. 24 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit auf und interpretierte diese Vorschrift in der Begründung: „*Die Konzessionsbindung (nach § 60 Abs. 24 GSpG am 31.12.2012) für Glücksspielveranstalter wie die antragstellenden Gesellschaften zeitigt deswegen besonders nachteilige Folgen, weil die bisher auf Grund der Gewerbeordnung ausgeübten Tätigkeiten nunmehr im Regime des Glücksspielgesetzes nicht mehr zulässig und daher einzustellen sind.*“ (BGBl. I 2013/167).

Aufgrund BGBl. I 2014/13 kam es zu den § 60 Abs. 33, 34 GSpG. Nach § 60 Abs. 33 GSpG ist § 2 Abs. 4 auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. § 22 GSpG, Spielbanken in Form von Pokersalons und damit auch § 60 Abs. 33 GSpG wurden mit BGBl. I 2015/118, ab 15. August 2015, aufgehoben, da sich nach der Regierungsvorlage der Gesetzgeber entschlossen hat, das Pokerangebot auf das vorhandene Angebot in konzessionierten Spielbanken nach § 21, in Form elektronischer Lotterien nach § 12a und des vom Glücksspielmonopol ausgenommenen sogenannten Wirtshauspokers nach § 4 Abs. 6 zu beschränken. Da der VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012 für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung einen gewissen Vertrauensschutz vorsieht, wurde eine Übergangszeit gemäß § 60 Abs. 36 GSpG bis 31.12.2019 bestimmt. Diese Rechte von Inhabern einer Gewerbeberechtigung erlöschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31.12.2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt dann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG dar. (Zu 684 BlgNR 25. GP).

Zusammenfassend ging es darum, dass „gewerberechtlich bewilligte“ Pokersalons einen gewissen Zeitraum – bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession - weitergeführt werden konnten. Die RV 658 BlgNR 24. GP verweist auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird.

§ 60 Abs. 36 GSpG bzw. die Vorgängerbestimmungen haben keinen Konnex zu den Glücksspielabgaben und vermögen auch die Ansicht der Bf. nicht zu begründen, dass sie aus dem Glücksspielgesetz – insbesondere aus den Glücksspielabgaben - „herausfällt“. Die Bf. kann nichts für sich gewinnen, wenn sie meint, mangels Vorliegen einer „Ausspielung“ könne sie als Betroffene des § 60 Abs. 24 GSpG den Glücksspielabgabentatbestand des § 57 GSpG nicht auslösen. Eine Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 GSpG (und keine Auslobung gemäß § 860 ABGB) liegt jedenfalls vor. Das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die anbietende Bf. zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, was die Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen nach sich zieht. Auch hier erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf diese Punkte bzw. wird auf die die Bf. bezüglich der Vorzeiträume betreffenden Entscheidungen BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011, BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 verwiesen.

7. Zusammenfassung

Die Bf. ist eine im Inland ansässige Unternehmung und gehört nach den Internetseiten zur ****NAMENSKÜRZEL****-Gruppe, die seit 1993 Kartenpokerspiel angeboten hat. Die Bf. veranstaltete in den Zeiträumen 1. Jänner 2013 bis 30. Juni 2015 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 Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz/in Aussicht gestellten Gewinn. Da die Bf. glücksspielrechtliche Unternehmerin ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalterin, die die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich. Das Glücksspielgesetz insgesamt – hier: der abgabenrechtliche Teil – ist auf die Bf. anzuwenden, auf eine Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ kommt es nicht an. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich.

1. Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. hat NICHT die Auswirkung, daß keine Glücksspielabgaben zu erheben sind. Den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern die Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Für die „Ausspielung ohne Monopol“ spricht auch, dass das aus dem Glücksspielmonopol ausgenommene Wirtshauspoker ausdrücklich von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG befreit ist.

2. Es liegt keine ungleiche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und Onlinepoker vor und diese kann nicht mit der Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, verglichen werden (z.B. BFG 10.08.2016, RV/5100956/2016 - VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2133/2016), Zentralseitiges Onlineglücksspiel wird von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind Einsätze abzüglich ausbezahlte Gewinne iSd § 57 Abs. 5 GSpG besteuert und nicht vom Tischgeld. § 57 Abs. 1 GSpG ist der generelle Grundtatbestand, so wurden auch Wetten zu Rennen von virtuellen Tieren, obwohl die Entscheidung zentralseitig iSd § 12a GSpG erfolgte, unter § 57 Abs. 1 GSpG subsummiert (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019). Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und Online-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem Onlinepokerspielangebot“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „Offlinepoker“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellen wird.

3. Keine Unverhältnismäßigkeit: In etlichen Beschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 [zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02]; VfGH 21.9.2012, B 1357 [zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 [zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012]) und der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet und die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit.

(VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012]). In *Punkt 6.2.6. des Erkenntnisses* wurde auf die von der Bf. zitierten Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte eingegangen (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*), aber festgestellt, dass keine Erdrosselungssteuer vorliegt. (BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015). Ein Degressionsabschlag ist nach der derzeitigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes nicht vorgesehen. (z.B. UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 ua).

4. Anders als im Sachverhalt des von der Bf. vorgebrachten Urteils des EuGH in der Rechtssache *Berlington Hungary* (EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft ua.*), ist die Bf. durch 16% Glücksspielabgabe von den Einsätzen nicht schlechter gestellt, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Spielbankkonzession gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 GSpG nur einem Konzessionswerber erteilt darf, wenn die Kapitalgesellschaft über ein eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 22 Millionen Euro verfügt, diese Konzession auf 15 Jahre erteilt wird, die Obliegenheitspflichten gemäß § 25 Abs. 3 GSpG eingehalten werden, sowie dass der Spielbankkonzessionär gemäß § 59a GSpG den Antrag auf Konzessionerteilung mit 10.000 Euro und die Erteilung der Konzession mit 100.000 Euro vergebühren muss. „*Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.*“ (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325; *Punkt 6.2.8. des Erkenntnisses*).

5. **§ 57 Abs. 6 GSpG** ist keine Bestimmung, die konzessionierte Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe, vergleichbar § 15 Abs. 3 GebG. Eine steuerliche Ungleichbehandlung kann auch nicht darin liegen, dass diese Glücksspielabgabe für konzessionierte Spielbanken als besondere Glücksspielabgabe Spielbankabgabe heißt und nicht konzessionierte Unternehmungen mit den Glücksspielen der allgemeinen Glücksspielabgabe unterliegen.

6. Da die Bf. über eine aufrechte **Gewerbeberechtigung** zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ verfügt, ist das Glücksspielgesetz insgesamt nach ihrer Ansicht auf sie nicht anzuwenden. Die Bf. bekämpft § 57 GSpG mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit, weil sie aufgrund dieser Gewerbeberechtigung der Meinung ist, dass sie deshalb diese Spiele durchführen darf, und diese Spiele daher infolge der Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG), die die von ihr angebotenen Kartenglücksspiele aufgrund der Gewerbeberechtigung bis 31.12.2019 nicht zu verboten macht, automatisch aus dem Geltungsbereich des Glückspielgesetzes ausscheiden. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ für eine Übergangszeit zeitlich hinaus, aber löst die Bf. nicht aus den Glücksspielabgaben

heraus, da eine Ausspielung iSd § 57 Abs. 1 GSpG sehr wohl vorliegt. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG erster Spiegelstrich.

7. Da die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, kann **kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH** gerichtet werden. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist auch bei „reinen Inlandssachverhalten“ der Verstoß gegen Unionsrecht zu untersuchen , da dieser Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung“ auslöst. Die Untersuchung ergab, dass nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes keine Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben und daraus folgende Inländerdiskriminierung, die einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gerechtfertigt hätte, vorliegt. Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

8. Schlussfolgerungen

Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. hat NICHT die Auswirkung, daß keine Glücksspielabgaben zu erheben sind, denn den Glücksspielabgaben liegt nicht der monopolmäßige Begriff der Ausspielung zugrunde, sondern der Begriff der Ausspielung iS des Abschlusses eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes Glücksspiel. Für die „Ausspielung ohne Monopol“ spricht auch, dass das aus dem Glücksspielmonopol ausgenommene Wirtshauspoker ausdrücklich von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG befreit ist. Hätte der Gesetzgeber den Begriff der „Ausspielung mit Monopol“ den Glücksspielabgaben zugrundegelegt, wäre z.B. das Wirtshauspoker „automatisch“ nicht unter die Glücksspielabgaben gefallen.

Da § 57 Abs. 1 GSpG der generelle Grundtatbestand ist, der grundsätzlich sowohl Poker im Lebendspiel, als auch *Onlinepoker* umfasst (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019) - § 57 Abs. 2 GSpG regelt bei Internetglücksspiel nur eine spezielle Bemessungsgrundlagenberechnung, wobei ebenso die Einsätze der vorgelagerte Sachverhalt sind - liegt keine ungleiche Besteuerung von Poker im Lebendspiel und *Onlinepoker* vor und kann nicht mit der Problematik wie bei der Werbeabgabe für Printmedien, aber nicht für Onlinewerbung, verglichen werden.

§ 57 Abs. 6 GSpG ist keine Bestimmung, die konzessionierte Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern, wie die Bf., befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von konzessionierte Spielbanken mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe, vergleichbar § 15 Abs. 3 GebG.

Die Glücksspielabgabe ist nicht an eine Gewerbeberechtigung gebunden, da jeder – gleichgültig, ob mit oder ohne Gewerbeberechtigung – der die Glücksverträge Kartenpokerspiel anbietet, das Glücksspielabgabemoment auslöst. Eine

Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus der Glücksspielabgabenverpflichtung heraus.

Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen nicht die Erwerbsausübungsfreiheit (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012]), weshalb keine Unverhältnismäßigkeit vorliegt.

Da die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, kann kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet werden.

Weil die Beschlüsse gemäß Art. 144 Abs. 2 B-VG des Verfassungsgerichtshofes zur Glücksspielabgabe ein Indiz für deren Verfassungsmäßigkeit sind (BFG 26.9.2017, RV/7100908/2012), ist der Stellung eines Normprüfungsantrages gemäß Art. 140 B-VG der Boden entzogen.

Die Insolvenz der Bf. kann im Verfahren bezüglich der materiell-rechtlichen Abgabenfrage nicht berücksichtigt werden.

Aus all diesen Gründen war den Beschwerden gegen die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der Erfolg zu versagen, die 30 Bescheide bleiben aufrecht.

9. Zulässigkeit der Revision

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unter Bezugnahme auf VfGH 27.6.2013, G 26/2013 zulässig.

Wien, am 19. Oktober 2017

