

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf.,in Adresse, vertreten durch RA Adresse2, über die Beschwerde vom 08.06.2010 gegen den Bescheid des FA Finanzamt vom 11.05.2010 betreffend Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von EUR 294.969,84 wird aufgelassen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Im Zeitraum März2010 veranstaltete die Bf, welche sich auf Grund des Vertrages vom 19.03.2010 mit der Ges und dem Eigentümer des Veranstaltungshotels als Veranstalter des Pokerturniers im oben angeführten Zeitraum ausgewiesen hat, ein **Kartenpokerspieltturnier** im Rahmen der Turnierserie

Anlässlich einer **Nachscha** gemäß § 144 BAO am **26.03.2010** wurde eine Niederschrift (§ 146 BAO) mit den oben angeführten Personen aufgenommen.

Im an die Bf gerichteten **Schreiben des Finanzamtes vom 29.03.2010** wies das **Finanzamt** die Bf auf die **Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Turniers** mit der Aufforderung zur Selbstberechnung und Abfuhr der Gebühren hin.

In einem ergänzenden **Schreiben vom 30.03.2010** an das Finanzamt klärte die **Bf.** per E-Mail noch offene Punkte betreffend Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage auf.

Mangels Anmeldung gemäß § 31 GebG setzte das Finanzamt mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 11.05.2010** die **Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs 2 GebG** fest. Ebenfalls erfolgte mit – in diesem Verfahren nicht streitgegenständlichen - Bescheiden gemäß § 201 BAO gleichen Datums die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit.b GebG für die im oben angeführten Zeitraum veranstalteten Turnierspiele.

Die Bf. brachte fristgerecht am **08.06.2010 Berufung** ein

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 14.09.2010 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Die Bf. brachte **weitere Berufungsergänzungen und Stellungnahmen** ein.

Zwischenzeitlich setzte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund von zu dieser Frage beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) anhängigen präjudiziellen Verfahren (VwGH 2012/16/0188 und VwGH 2011/16/0158) die Entscheidung über die Berufungen gegen die Gebührenbescheide sowie gegen den Bescheid betreffend die Gebührenerhöhung mit **Bescheiden gemäß § 281 BAO** vom 06.03.2013 und 11.11.2013 aus.

Die streitgegenständliche Berufung ist gemäß § 323 Abs 38 BAO, BGBI I 2013/14 nunmehr vom **Bundesfinanzgericht** als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im mittlerweile vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermin vom 04.09.2014 mit Hauptthematik Glücksspieleigenschaft von Poker wurde der Antrag auf Durchführung einer **mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen**.

Nach Abschluss der oben genannten Verfahren vor dem VwGH sowie des mit Beschluss des VwGH vom 18.10.2016 zurückgewiesenen Revisionsverfahrens Ro 2014/16/0045 wies das **Bundesfinanzgericht** die **Berufungen (nunmehr Beschwerden)** gegen die **Rechtsgebührenbescheide** betreffend die eingangs erwähnten Turnierspiele mit **Erkenntnis vom 30.12.2016** ab.

Die gegen dieses Erkenntnis eingebrachte **Revision Ra 2017/16/0035** wies der VwGH mit **Beschluss vom 04.05.2017** zurück und stellte sein Erkenntnis VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 ins Zentrum seiner Begründung.

Das Bundesfinanzgericht hat nunmehr über die noch offene Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Gebührenerhöhung** zu entscheiden.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

Gemäß § 323 Abs. 39 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013 ist, soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.

### **Der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt:**

Das Finanzamt führte eine **Nachschauf gemäß § 144 BAO** während des im Zeitraum vom März2010 stattgefundenen Pokerturniers durch.

Aus der am 26.03.2010 aufgenommenen **Niederschrift (§ 146 BAO)** gehen die wesentlichen Daten der einzelnen acht Turnierspiele im Rahmen dieses Pokerturniers, wie Anzahl der Spielteilnehmer, Höhe der geleisteten Spieleinsätze, Anzahl der Gewinnränge und die Höhe der Gewinne hervor. Hingewiesen wurde auch, dass das Pokerturnier nach der Spielvariante „Texas Hold’em“ gespielt wurde und es keine Cash Games gegeben hat. Im **E-Mail vom 30.3.2010** ergänzte die Bf die Turnierdaten bezüglich Anzahl der Teilnehmer und Rebuys hinsichtlich des ersten und letzten Turnierspiels.

Im **Schreiben des Finanzamtes vom 29.03.2010** an die Bf. wies das Finanzamt die Bf auf die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Turniers hin und forderte sie zur Selbstberechnung der entstandenen Gebühren und deren fristgerechten Abfuhr an das Finanzamt bis zum 20.04.2010 auf. Ergänzend zitierte das Finanzamt im genannten Schriftsatz die wesentlichen Rechtsgrundlagen für die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht (§ 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG iVm § 1 Abs 1 GSpG idFv Glücksspielgesetznovelle 2008), für die Gebührenschuldentstehung mit der Fälligkeit des Gewinnes (§ 16 Abs 5 GebG), die Entrichtungsverpflichtung (§ 28 Abs 3 und § 31 Abs 3 GebG) und die Verpflichtung zur Vorlage einer Abrechnung (§ 28 Abs 3 GebG), welche als Gebührenanzeige gilt. Abschließend wurde auf die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs 2 GebG bei verspäteter Anmeldung verwiesen.

Die Bf. brachte bis zur Erlassung des angefochtenen Gebührenerhöhungsbescheides **keine Anmeldung gemäß § 31 GebG** ein. Das Finanzamt setzte deshalb mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 11.05.2010 Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs 2 GebG** in Höhe von 50% von den für die Rechtsgeschäfte (=Turnierspiele im Rahmen des Pokerturniers im oben angeführten Zeitraum) mit Bescheiden gemäß § 201 BAO gleichen Datums vorgeschriebenen Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von EUR 589.939,69, somit Gebührenerhöhung von EUR 294.969,84 fest.

Das Finanzamt begründete die Festsetzung der Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50% der vorgeschriebenen Rechtsgeschäftsgebühr damit, dass dem Gebührenschuldner die Einhaltung der Gebührenvorschriften zuzumuten wäre und **bis zur Bescheiderlassung keine Anmeldung gemäß § 31 GebG** abgegeben worden sei.

In der **Berufung** gesteht die Bf. zwar zu, dass bis zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung **keine Anmeldung** abgegeben worden sei. Das Finanzamt habe jedoch völlig übersehen, dass es sich im konkreten Fall um eine höchst zweifelhafte Rechtsfrage betreffend die grundsätzliche Gebührenpflicht für das streitgegenständliche Pokerturnier handeln würde. Es sei in keiner Weise berücksichtigt worden, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt sei. Durch die Vorschreibung einer Gebührenerhöhung im gesetzlich vorgesehenen Höchstausmaß in Höhe von 50% der zu entrichtenden Gebühr habe das Finanzamt die gesetzlichen Rahmenbedingungen

gemäß § 9 Abs. 2 GebG nicht berücksichtigt und das ihm eingeräumte Ermessen gemäß § 20 BAO exzessiv ausgeübt.

In **weiteren Berufungsergänzungen und Stellungnahmen der Bf.** vom 02.09.2010, 13.09.2010, 01.02.2011 mit einer Replik des Finanzamtes, 14.02.2011, 22.03.2011, 19.09.2013, 24.09.2013, 21.08.2014, 13.10.2014 ging die Bf. im Wesentlichen auf die grundsätzliche Frage der Vergebührungsfrage der Turnierspiele und die Problematik, ob Poker als Geschicklichkeits- oder Glücksspiel anzusehen sei, ein.

### **Rechtliche Beurteilung**

**Gesetzliche Grundlagen** in der Fassung vor BGBl I Nr. 54/2010

Glücksspielgesetznovelle (GSpG-Novelle 2008):

*Nach § 9 Abs. 2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.*

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG unterliegen der Gebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

Z 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,

Z 7 lit. b: wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25%.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist ua. die Gebühr nach Z 7, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

Gemäß § 16 Abs. 5 lit. c GebG entsteht die Gebührenschuld bei Gewinnen mit der Fälligkeit.

Gemäß § 28 Abs. 3 GebG sind bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet (Gebührenschuldner).....Bei.....Glücksspielen hat der Veranstalter die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3).

Nach § 28 Abs. 4 GebG haben die zur unmittelbaren Gebührenentrichtung verpflichteten Personen besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

**§ 31 Abs. 3 GebG:**

*Sind Gebühren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige.*

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist Voraussetzung für eine Entscheidung über eine Erhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG, dass die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet wurden. Das Zutreffen dieser Tatbestandsvoraussetzung steht außer Streit.

Die Entscheidung über eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG ist als Ermessensentscheidung grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG sind bei der Festsetzung dieser Gebührenerhöhung die darin erwähnten Umstände "insbesondere" zu berücksichtigen, § 9 Abs. 2 GebG legt damit die für die Ermessensübung maßgeblichen Kriterien fest (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 5).

Was die Frage der bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung zu treffenden Ermessensentscheidung anlangt, ist nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte.

Wie bereits oben hingewiesen wurde, entsteht gemäß § 16 Abs. 5 lit. c GebG die Steuerschuld mit der Fälligkeit des Gewinstes. Da Gegenstand der Gebührenschuld nur der Gewinn im Einzelspiel ist, ist nach Feststellen des Gewinners nach der letzten Einsatzrunde und mit dem Aufdecken der Karten der Gewinn fällig und damit die Gebührenschuld entstanden (vgl. UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02, Pkt. 6.2., nachzulesen in <http://findok.bmf.gv.at>). Dies bedeutet für den Gegenstandsfall, dass die Rechtsgeschäftsgebührschuld gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit.b GebG jeweils mit den im Zeitraum März 2010 abgehaltenen Turnierspielen entstanden ist.

*„Der Zeitpunkt, in dem die Gebührenschuld entsteht, ist insbesondere für die Erfüllung der Anzeigepflicht (§ 31 GebG), die Selbstberechnung.....und damit für die Anwendung der Bestimmungen über die Gebührenerhöhung (§ 9 GebG).....entscheidend.“* (vgl. Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, 10. Aufl., § 16 GebG Rz 6 mit VwGH-Judikatur).

Das **Erkennen der Gebührenpflicht** nach der Diktion des § 9 Abs. 2 leg.cit. durch die Bf. ist daher mit März 2010 festzumachen. Doch nicht nur das (subjektive) Erkennen der

Gebührenpflicht von Kartenpoker durch die Bf. ist maßgeblich. Vielmehr ist im Vorfeld auch die Frage abzuklären, ob die Gebührenpflicht von Kartenpoker dem Grunde nach mit Stand März 2010 überhaupt zu bejahen ist, war doch diese Rechtsfrage Gegenstand zahlreicher Judikate.

Bis 31.12.2010 unterlagen Glücksspiele iSd § 1 Abs.1 Glückspielgesetz (GSpG) als Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, der Rechtsgeschäftsgebühr (§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7).

Mit der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG trat § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 54/2010 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft und war letztmalig auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entstand. Ab 1.1.2011 ersetzte die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 und 58 GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG. (658 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Materialien, Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und § 60 Abs. 22 GSpG, zu Artikel 3, Änderung des Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6).

§ 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010, regelte schließlich "Poker" definitiv als Glücksspiel. § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 54/2010 trat gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 20.7.2010.

Das der beschwerdegegenständlichen Gebührenerhöhung zugrunde liegende Kartenpokerturnier liegt noch vor der legistischen Neuregelung des § 1 Abs. 2 GSpG, sodass die Lösung der Frage, ob Poker als Geschicklichkeits- oder Glücksspiel, und diesfalls der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG unterliegend, anzusehen ist, der Judikatur vorbehalten war.

Wie Bavenek-Weber in UFSjournal 2013, 348ff ausführt, „*kann zur Frage, ob das Kartenpokerspiel ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, auf eine Judikatur zurückgeblickt werden, die sich über die letzten zwanzig Jahre erstreckt.*“

In diesem Artikel (nachzulesen in <https://www.lindeonline.at/#id:art-ufsjournal-2013-10-348a>) findet sich eine chronologische Darstellung der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) und der Höchstgerichte VwGH und VfGH zu Poker.

Unter anderen Judikaten wird darin insbesondere das Erkenntnis VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 angeführt. Darin, so Bavenek-Weber aaO. „*stützte sich der VwGH auf das von der Abgabenbehörde eingeholte mathematische Gutachten und bestätigte die Glücksspieleigenschaften des Kartenpokerspiels. Bemerkt wird, dass dieses Erkenntnis nicht zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG, sondern zu einer „Übertretung des Glücksspielgesetzes“ ergangen war.*“

Auch wenn dieses Erkenntnis noch vor dem im März 2010 durchgeföhrten streitgegenständlichen Kartenpokerturnier erging, war darüber hinaus zwischenzeitlich, aber auch noch danach die Frage der Glücksspieleigenschaft von Poker Gegenstand von Berufungsverfahren vor dem UFS und höchstgerichtlichen Entscheidungen.

Bavenek-Weber, aaO. zeigt die **UFS-Judikatur im Zeitraum vor 2010** wie folgt auf:

*„Der UFS entschied, 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 u. a.), Texas Hold'em Poker und Pan Nine (Baccara-Variante) (UFS 24. 7. 2007, RV/0369-W/02) der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen.“*

Alle drei Berufungsentscheidungen wurden nicht vor dem Höchstgericht bekämpft.

Erst nachstehende **Berufungsentscheidungen aus dem Jahr 2011**, welche somit nach dem streitgegenständlichen Kartenspielturnier als zeitlichem Anknüpfungspunkt für das „Erkennen der Gebührenpflicht“ iSd § 9 Abs. 2 GebG ergingen, wurden durch den VwGH überprüft.

Bavenek-Weber, aaO.:

*„Nach den Entscheidungen des UFS vom 13.5.2011, RV/0499-I/10, und vom 11.5.2011, RV/0500-I/10, ist das in Turnierform durchgeführte Kartenspiel wie auch dessen Spielvariante Texas Hold'em Poker infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Die letzteren beiden UFS-Entscheidungen wurden mit Beschwerde an den VwGH (2011/16/0158 bzw. 2011/16/0159) bekämpft.“*

Mit Beschluss des VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158, 0159-9 lehnte das Höchstgericht die Behandlung der Beschwerden mit der Begründung ab, dass der UFS nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen sei, und bezog sich auf die hg. Erkenntnisse VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 und 26.9.2012, 2008/04/0117.

Bavenek-Weber, aaO.:

*In der Berufungsentscheidung des UFS vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenspielturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 standen § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit. b GebG sowie § 1 Abs 1 und 2 GSpG mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357, lehnte der VfGH die Behandlung der Beschwerde ab, unter anderem, da der Begriff des Spiels „Poker“ nicht in verfassungswidriger Weise unbestimmt sei. Die Beschwerde wurde an den VwGH abgetreten. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 9.9.2013, 2012/16/0188 ab, da weder die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen sei, noch Rechtsfragen aufgeworfen worden seien, denen im Sinn des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukomme.“*

In der oben angeführten Entscheidung des UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 kam der UFS nämlich zu folgender Schlussfolgerung:

*„Poker wurde vom VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 als Glücksspiel eingestuft, und mit der expliziten Nennung von "Poker und seinen Varianten" durch die Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 in § 1 Abs. 2 GSpG hat das Glücksspielgesetz dem Rechnung getragen und klargestellt, dass Poker ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. ....“*

Auch die Bf. ließ die dem beschwerdegegenständlichen Gebührenerhöhungsbescheid zugrunde liegende Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit.b GebG betreffend das streitgegenständliche Kartenspokerturnier von März 2010 höchstgerichtlich überprüfen. Im Beschluss VwGH 4.5.2017, Ra 2017/16/0035-5 wies der Gerichtshof die Revision unter Hinweis auf **VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201** zurück.

Bavenek-Weber (aaO.) rundet das Bild der Judikaturentwicklung betreffend die Glücksspieleigenschaft von Poker noch mit einem Ausblick auf die Rechtsprechung des VfGH ab: „Über Initiativantrag hob der VfGH 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. Die Kundmachung erfolgte mit BGBl. I Nr 167/2013 vom 2.8.2013.“

*Im Zentrum der Verfassungswidrigkeit stand zwar § 22 GSpG über die Vergabe einer (1) Konzession für einen (1) Pokersalon österreichweit, da diese Regelung jene benachteiligt, die bisher aufgrund einer Gewerbeberechtigung legal Pokersalons betrieben haben, und auch die Vergabe der Konzession für denjenigen bedeuten würde, dass er die anderen Pokersalons schließen müsste. Doch nach der Aufhebung des § 22 GSpG fand sich keine Grundlage für die Erteilung einer Konzession, weshalb die Veranstaltung von Pokerspielen damit künftig generell verboten gewesen wäre. Der VfGH hob daher auch das Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs 2 GSpG auf, „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist“ (Punkt 2.5.1. des zitierten Erkenntnisses). Nach Ansicht des VfGH liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes (dazu zitierte der VfGH die deutsche Literatur, die sich für Poker als Geschicklichkeitsspiel ausspricht, sowie das oben genannte Erkenntnis des VwGH vom 8. 9. 2005, 2000/17/0201 ) zu dessen Glücksspieleigenschaft dem Glücksspiel zuordnet und dem Glücksspielgesetz unterwirft.“*

Aus der oben dargestellten Entwicklung der Judikatur zu Poker ist zu ersehen, dass der VwGH, aber auch der VfGH das Erkenntnis **VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201** zum zentralen Angelpunkt ihrer Rechtsprechung zur Glücksspieleigenschaft von Poker erheben. Der Rechtsprechungsprozess war jedoch – wie oben aufgezeigt - zum Zeitpunkt der Durchführung des beschwerdegegenständlichen Kartenspokerturniers im März 2010 noch nicht in dem Sinn gefestigt, um von gesicherter ständiger Rechtsprechung des Höchstgerichts auszugehen.

Daraus folgt aber, dass der Bf. im Zeitpunkt der Durchführung des Pokerturniers das **Erkennen der Gebührenpflicht** nicht abschließend möglich sein und somit auch nicht – in der Diktion des § 9 Abs. 2 GebG - zugemutet werden konnte.

Wenn Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, 10. Aufl., § 9 GebG Rz 17 unter Verweis auf VwGH 23.6.1971, 396/71 ausführt, dass „einer Partei, die der Rechtsansicht ist, eine Gebühr nicht entrichten zu müssen, das Recht zugestanden werden muss, ohne auf jeden Fall mit dem Risiko einer drohenden Gebührenerhöhung belastet zu sein, die Austragung des Rechtsstreites über

*die behauptete Gebührenpflicht in das Gebührenverfahren zu verlagern*“, so hat dies umso mehr zu gelten, wenn die Rechtsfrage per se über den konkreten Anlassfall hinaus Gegenstand der Rechtsprechung ist.

Fellner aaO, weist in Rz 16 darauf hin, dass „*für eine Gebührenerhöhung ein persönliches Verschulden des Gebührenschuldner vorliegen muss* (vgl. VwGH 2.5.1968, 1495/67, 23.6.1971, 396/71)“ sowie in Rz 11, dass „*dem Gesetz kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen ist, Gebührenverkürzungen, die einer juristischen Person zuzurechnen sind, allgemein anders zu behandeln als von natürlichen Personen begangene* (VwGH 24.5.1991, 90/15/0057, 90/15/0058)“.

Das Verschuldensmoment kann hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung der Zumutbarkeit des Erkennens der Gebührenpflicht vor dem Hintergrund der oben aufgezeigten Entwicklung der Judikatur zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht von Poker ausgeschlossen werden.

Hinsichtlich der weiteren in § 9 Abs. 2 GebG formulierten Kriterien für die Ermessensübung betreffend Festsetzung der Gebührenerhöhung, nämlich, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist, ist anzumerken:

Unbestritten ist, dass die Bf. weder die Gebühren entrichtet noch dem Finanzamt eine Abrechnung vorgelegt hat, und damit die Gebührenbestimmung des § 31 Abs.3 verletzt hat.

Fellner, aaO., Rz 21 verweist in diesem Zusammenhang wie folgt:

*„Nach § 9 Abs. 2 GebG ist weiters die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige zu berücksichtigen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, wird die Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes im Zuge einer behördlichen Erhebung, für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung haben (vgl. UFS 17.8.2006, RV/0136-I/06 u.a.)“.*

Das Verschuldensmoment wird allerdings durch die Tatsache relativiert, dass sich die Bf., wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt hervorgeht, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als kooperativ gezeigt hat (vgl. Niederschrift des Finanzamtes vom 26.03.2010 anlässlich der Nachschau und ergänzendes E-Mail der Bf. vom 30.03.2010).

Die im gegenständlichen Streitfall unbestritten vorliegende Verletzung von Gebührenbestimmungen tritt jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes vor der Tatsache zurück, dass zum hier sachverhaltsmäßig maßgeblichen Zeitraum März 2010 die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht von Poker als von der Rechtsprechung noch nicht hinlänglich geklärt zu betrachten war. Vielmehr hatte die Bf. selbst, indem sie die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des beschwerdegegenständlichen Pokerturniers

mit Revision an den VwGH höchstgerichtlich abklären ließ, das **Erkennen der Gebührenpflicht** in das höchstgerichtliche Revisionsverfahren verlagert.

Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 6 führt aus, dass „*die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich und subsidiär zu beachten sind*“.

Im gegenständlichen Beschwerdefall sind die berechtigten Interessen der Bf. an der Abklärung der Frage der grundsätzlichen Gebührenpflicht von Poker durch die Judikatur gegen das durch die Gebührenerhöhung durchgesetzte öffentliche Interesse an der Einbringung von Abgaben und Einhaltung der Gebührenbestimmungen abzuwägen.

Wie Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 11 hervorhebt, „*ist im Beschwerdeverfahren die Ermessungsübung der Abgabenbehörde voll zu prüfen; ....im Erkenntnis (§ 279 BAO) ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (vgl. zB Stoll, BAO, 213f). Dies gilt für verwaltungsgerichtliche Entscheidungen im Anwendungsbereich der BAO zufolge Art 130 Abs. 3 B-VG (idF BGBl I 2012/51) nur in Verfahren des Bundesfinanzgerichtes*“.

Mit dem Fokus auf die oben aufgezeigte Entwicklung der Judikatur zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht von Poker übt daher das Bundesfinanzgericht das Ermessen dahingehend aus, dass die Billigkeitsmomente überwiegen, zumal der Bf. bei Festsetzung der Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG unangemessene Nachteile daraus erwachsen würden, die abschließende höchstgerichtliche Abklärung zur Gebührenpflicht von Poker mittragen zu müssen.

Aus all diesen Erwägungen war der Beschwerde Folge zu geben und die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Rahmen des Ermessens aufzulassen.

### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das vorliegende Erkenntnis mit darin zitierten Verweisen zu höchstgerichtlicher Judikatur folgt der herrschender Rechtsprechung zu § 9 Abs. 2 GebG, weshalb die Revision für unzulässig zu erklären war.

Salzburg-Aigen, am 27. Juni 2017

