

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 27. Mai 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. April 2013, StrNr, betreffend Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume Dezember 2012, Jänner 2013 und Februar 2013 im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Glücksspielabgabe wird gemäß § 57 Abs. 1 GSpG wie folgt festgesetzt:

- für Dezember 2012:
mit 16 vH von der Bemessungsgrundlage von € 123.360, sohin im Betrag von € 19.737,60;
- für Jänner 2013:
mit 16 vH von der Bemessungsgrundlage von € 243.440, sohin im Betrag von € 38.950,40;
- für Februar 2013:
mit 16 vH von der Bemessungsgrundlage von € 187.240, sohin im Betrag von € 29.958,40.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1.) BFG-Beschwerdeverfahren zu Zl. RV/3100267/2015:

Um weitwendige Wiederholungen zu vermeiden, wird auf das vorab geführte Beschwerdeverfahren zu BFG-Zl. RV/3100267/2015 betreffend Festsetzung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate Dezember 2012, Jänner 2013 und Feber 2013 in Zhg mit der Veranstaltung von Pokerspielen und die dortigen Ausführungen verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hatte nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit

Erkenntnis vom 7.6.2017 die Beschwerde der ***Bf1*** (= Beschwerdeführerin, Bf) mit auszugsweise folgender Begründung abgewiesen:

"A) zu Beschwerdepunkt 1: Ist Poker ein Glücksspiel ?

.... Zusammengefaßt ist festzuhalten, dass sohin die bisherige hg. Judikatur nicht bloß "in die Richtung weist", dass die Glücksspieleigenschaft von Poker zu bejahen sei. Vielmehr haben nach oben dargelegter Rechtsprechung sowohl der VwGH als auch der VfGH über das Kartenspiel Poker, insbesondere auch in der Variante Texas Holdem, bereits hinreichend abgesprochen und dieses eindeutig als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG qualifiziert.

Aus diesem Grund erübrigts sich nach dem Dafürhalten des BFG die von der Bf begehrte nochmalige Überprüfung der hier konkret gespielten Pokervariante und kann das in diesem Zusammenhalt übermittelte Rechtsgutachten dahingestellt bleiben.

Nach abschließender Beurteilung durch beide Höchstgerichte handelt es sich auch bei der Variante Texas Holdem um ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis wenn nicht ausschließlich so doch zumindest überwiegend bzw. vorwiegend vom Zufall abhängt, und damit um ein Glücksspiel, das den Bestimmungen des GSpG unterliegt.

B) zu Beschwerdepunkt 2: Unternehmereigenschaft der Bf ?

.... Im Gegenstandsfall ist – ua. nach mehrfachen eigenen Angaben - an Sachverhalt erwiesen, das die Bf in zwei Hotels Räume zum Zweck der Durchführung von Pokerspielen für mehrere Monate gemietet und hiefür in diesen Räumlichkeiten das Poker-Equipment, konkret die dafür erforderlichen Tische und auch das Personal, bereit gestellt hat. Es steht unbestritten fest, dass die teilnehmenden Spieler Einsätze geleistet haben und nach jeder Spielrunde jeweils der Pot (abzüglich des Drops an die Bf) an den Spielgewinner ausbezahlt wurde. Nach dem Obgesagten hat die Bf in der Form, dass sie Spielort, Spieltische und Spielpersonal hiefür bereit gestellt hat, an der Durchführung des Glücksspieles veranstaltend bzw. organisierend und anbietend mitgewirkt und ist aufgrunddessen als Unternehmerin bzw. Veranstalterin von Glücksspielen (von Ausspielungen) iSd GSpG zu betrachten.

Im Übrigen ist im Hinblick auf die betr. Tätigkeit der Bf seit Juni 2012 die Anwendung der Ausnahmebestimmung gemäß § 60 Abs. 24 GSpG idgF. für den strittigen Abgabenzeitraum Dezember 2012 schon deshalb ausgeschlossen, da eben nicht bereits vor dem 15.3.2010 und nicht aufgrund einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung der Betrieb eines Pokersalons erfolgte. ...

C) zu Beschwerdepunkt 3: Bemessungsgrundlage

.... Entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen stellt somit der Pot einen tauglichen und sachgerechten Ausgangspunkt für die im Wege der Schätzung erfolgte Ermittlung der in § 57 Abs. 1 GSpG normierten Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" dar.

.... Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes ist daher nach Obigem der Wortfolge "vom Einsatz" die Bedeutung beizumessen, dass beim Poker die von jedem Spielteilnehmer insgesamt gesetzten Einsätze pro Spiel, die am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben werden, in Summe die Besteuerungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG "vom Einsatz" bilden. Entgegen dem

Beschwerdevorbringen kann sohin im Grundsätzlichen kein Zweifel daran bestehen, dass der Pot als Ausgangspunkt für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen jedenfalls geeignet ist. Wenn die Bf demgegenüber noch ergänzend vorbringt, die Glücksspielabgabe sei letztlich nur vom Drop (von den Tischeinnahmen) vorzuschreiben, so gilt es lediglich zu erwidern, dass dieses Begehren im Gesetz (§ 57 Abs. 1 erster Satz GSpG, "vom Einsatz") keinerlei Deckung findet. Der der Höhe nach von der Bf selbst bekannt gegebene, erwirtschaftete Drop beträgt nunmehr unbestritten ca. 5 % des Pots. Der vereinnahmte Drop stellt damit zweifellos einen sachlich begründeten Ausgangspunkt dar, um im Rahmen der Schätzung von diesem auf den Pot (von 5 % auf 100 %) hochzurechnen. Unter Auslegung des der Wortfolge "vom Einsatz" iSd § 57 Abs. 1 GSpG beizumessenden Begriffsinhaltes stellt daher die ausgehend vom Drop unter Hochrechnung auf den Pot durchgeführte Ermittlung eine nach Ansicht des BFG durchaus sachlich geeignete und zielführende Methode dar, um die Schätzung der Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" auf eine weitestgehend gesicherte Ausgangsposition zu stützen.".

(im Einzelnen: siehe die ausführliche Begründung im og. BFG-Erkenntnis)

2.) Die Bf hat dagegen die außerordentliche Revision erhoben.

3.) VwGH-Erkenntnis v. 8.7.2020, Ra 2018/17/0002:

Mit Erkenntnis vom 8.7.2020, Ra 2018/17/0002, hat der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Zunächst hält der VwGH fest (Rzn. 18, 19), dass die Revision zu ihrer Zulässigkeit ua. vorbringe, es sei zu einer krass fehlerhaften Berechnung der Glücksspielabgabe gekommen, "weil nicht bloß der Drop, sondern die Summe aus Drop, Tischmieten und die auf Letztere entfallende Umsatzsteuer als Basis für die Hochrechnung auf den Pot herangezogen worden seien. Mit diesem Vorbringen erweist sich die Revision als zulässig und auch als berechtigt".

Nach Darlegung der Bestimmungen nach §§ 57 und 59 Glücksspielgesetz – GSpG, BGBl. Nr. 620/1989, idF BGBl. I Nr. 50/2012 und BGBl. I Nr. 112/2012, führt der VwGH begründend aus wie folgt (Anm.: Hervorhebung durch BFG):

".... Rz 21 Die revisionswerbende Partei wendet sich gegen die Behandlung als Schuldnerin der gegenständlichen Glücksspielabgabe mit dem Vorbringen, sie sei nicht Veranstalterin der durchgeführten Pokerspiele, weil sie weder Spieleinsätze kassiert noch Gewinne in Aussicht gestellt habe. Sie habe auch nicht das Risiko von Gewinn und Verlust in ihrer Vermögensphäre getragen.

22 Schuldner der Abgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses (Konzession, Bewilligung) u.a. der Veranstalter der Ausspielung (§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG).

23 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt als Veranstalter derjenige in Betracht, der das Spiel auf seine Rechnung und Gefahr ermöglicht, also das Risiko

des Gewinns und Verlusts in seiner Vermögensphäre trägt (vgl. etwa VwGH 13.2.2020, Ra 2019/17/0116, mwN).

24 Das bedeutet nicht notwendigerweise eine Teilnahme des Veranstalters am Glücksspiel in der Form, dass von ihm Einsätze vereinnahmt oder Gewinne ausbezahlt werden. Wenn etwa Kartenspieler gegeneinander spielen, kann sich das Veranstalten 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 (vgl. auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, RV 658 BlgNR 24. GP 5, sowie zur Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr.

747/1996, RV 368 BlgNR 20. GP 5).

25 Im Revisionsfall konnte das BFG aus seinen unbestrittenen Feststellungen, wonach die revisionswerbende Partei zum Zwecke des Anbietens von Pokerspielen Räume angemietet und Pokertische sowie entsprechendes Personal bereitgestellt hat und ihr der Drop, also der Anteil des Veranstalters am Pot zugeflossen ist, schließen, dass diese auch Veranstalterin der gegenständlichen Pokerspiele gewesen ist. Wäre das Spielangebot der revisionswerbenden Partei von Spielern nicht angenommen worden, hätte sich dieser Umstand in ihrer Vermögensphäre ausgewirkt. Daraus folgt für den Revisionsfall, dass die revisionswerbende Partei zu Recht als Veranstalterin und damit als Schuldnerin der Glücksspielabgabe behandelt wurde.

26 Die Revision bringt weiter vor, das BFG habe zu Unrecht die Summe der in den einzelnen Spielrunden gesetzten Geldbeträge als Bemessungsgrundlage herangezogen, weil diese Geldbeträge im Laufe der Spielrunden wieder aus dem jeweiligen Pot zu den einzelnen Spielern zurückflössen und somit dauernd zwischen den Spielern hin- und hergingen.

27 Das BFG hat im angefochtenen Erkenntnis zu Recht darauf hingewiesen, dass die von der revisionswerbenden Partei vertretene Auffassung im Gesetzeswortlaut keine Deckung findet. Abgesehen davon, dass Gegenstand der Besteuerung die einzelne Ausspielung, also jede einzelne Pokerrunde, ist, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass bei Pokerspielen in der vorliegenden Form die eingesetzten Geldbeträge lediglich im Kreis laufen würden, lässt doch eine solche Annahme die Möglichkeit einer ungleichmäßigen Verteilung des Spielerglücks und gelegentlicher Spielerwechsel völlig außer Ansatz. Im Übrigen ist es für die Abgabenbemessung nicht von Bedeutung, ob der Gewinner einer Pokerrunde sich mit einer einzigen Spielteilnahme begnügt oder seinen Gewinn als Einsatz für die Teilnahme an weiteren Pokerrunden verwendet.

28 Es ist daher nicht ersichtlich, dass es bei der Besteuerung der Summe der Pots aller Spielrunden zu einer verfassungswidrigen „Zigfachbesteuerung der im Pokerspiel gesetzten Geldbeträge der Spieler“ kommen würde (vgl. dazu VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, [mwH auf VfGH 19.2.2015, E 293/2015], wonach bei Pokerspielen in der von der revisionswerbenden Partei angebotenen Form eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt wurde).

29 Die Revision rügt ferner, das BFG habe rechtswidrigerweise auch die Einnahmen für die Tischmiete (einschließlich Umsatzsteuer) in die Grundlage der Schätzung einbezogen.

Dieses Vorbringen führt die Revision zum Erfolg:

30 Das Finanzamt hat im Revisionsfall gemäß § 184 BAO eine Schätzung der Bemessungsgrundlage (Einsätze) durchgeführt und sich dabei auf die Aufzeichnungen der revisionswerbenden Partei gestützt.

31 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0003, mwN).

32 Im Revisionsfall hat das Finanzamt die täglichen Beträge der Pots aller Tische beider Standorte als Einsätze der Spieler der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Der Vorgehensweise, aus Aufzeichnungen des mit 5 % des Pots angenommenen Drops, also jenes Teils des Pots, der der revisionswerbenden Partei zur Abgeltung ihres Aufwandes zugeflossen ist, auf den Pot zu schließen, begegnen keine Bedenken.

33 Aus der im angefochtenen Erkenntnis wiedergegebenen Tabelle und der sich daran anschließenden Berechnung ergibt sich allerdings, dass bei einzelnen Spieltagen nicht nur der Betrag aus der Spalte „Cashgame“ der Berechnung zugrunde gelegt wurde, sondern die Summe von „Cashgame“, „Tischmiete“ und der auf die „Tischmiete“ entfallenden Umsatzsteuer. Das angefochtene Erkenntnis enthält aber - ebenso wie die Abgabenbescheide und die Berufungsvorentscheidungen - keine Ausführungen, aus denen sich ergäbe, was unter dem Begriff „Tischmiete“ zu verstehen sei und warum die darauf entfallenden Beträge zuzüglich Umsatzsteuer als Teil des Drops und somit des Pots anzusehen und daher der Berechnung der Pots (Summen der Einsätze) zugrunde zu legen wären. Damit entspricht das angefochtene Erkenntnis aber nicht den oben genannten Anforderungen an eine nachvollziehbare Begründung.

34 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben."

4.) Das BFG hat daher im fortgesetzten Verfahren hinsichtlich der Bemessung der Glücksspielabgabe erneut abzusprechen, wozu folgende Erhebungen durchgeführt wurden:

a) Vorhaltschreiben an die Bf vom 5.8.2020 folgenden Inhalts:

" ...1.) Der VwGH führt aus, dass zwar die Vorgangsweise im Rahmen der Schätzung, aus den vorgelegten Aufzeichnungen des mit 5 % des Pots angenommenen Drops auf den Pot (= Einsätze) hochzurechnen, keinen Bedenken begegne. Allerdings sei an einzelnen Spieltagen – lt.

Aufzeichnungen/Tabellen – nicht nur der Betrag aus der Spalte "Cashgame" zugrunde gelegt werden, sondern die Gesamtsumme aus den Spalten "Cashgame", "Tischmiete" und "Umsatzsteuer". Im gesamten Verfahren sei lt. VwGH ungeklärt, was genau unter der "Tischmiete" zu verstehen sei sowie, warum auch die darauf entfallende USt als Teil des Drops anzusehen und der Berechnung des Pots zugrunde zu legen sei, weshalb hinsichtlich der vorgenommenen Schätzung ein Begründungsmangel vorliege.

Angemerkt werden darf, dass dies wohl dem Umstand geschuldet war, dass im gesamten Verfahren die Heranziehung der Gesamtsumme der Einnahmen – di. die 1. Spalte der von Herrn B am 26.3.2013 dem Finanzamt vorgelegten Aufzeichnungen – zwecks Hochrechnung auf die gem. § 57 GSpG abgabepflichtigen "Einsätze" (Pot) der Höhe nach nie in Streit gezogen war. Strittig war vielmehr hinsichtlich der vorgenommenen Bemessung, 1. ob Pokerspiele als "turnierförmige Ausspielungen" zu sehen seien, sohin anstelle des "Einsatzes" (= Pot als Aufsummierung aller Einzelspiele) eine "in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistung" zu versteuern wäre, und 2. ob die GSpAbgabe anstelle vom (hochgerechneten) "Pot" nicht vielmehr nur ausgehend von den Tischeinnahmen = "Drop" vorzuschreiben wäre.

2.) Abgesehen davon gilt es nunmehr im Hinblick auf die Ausführungen des VwGH im fortgesetzten Verfahren vor dem BFG Folgendes abzuklären und wird die Bf diesbezüglich um Stellungnahme ersucht:

- a) Was genau ist unter der "Tischmiete" lt. den von B vorgelegten Tabellen zu verstehen ?
- b) Wie erklären sich die unterschiedlichen Beträge in Höhe von netto € 240, 400 und 420 (Ort1) bzw. € 160 und 250 (Ort2) ?
- c) Auf welche Art und Weise konkret wurde jeweils die "Tischmiete", von wem und wann an welches Mitglied des Personals entrichtet ? Dh. wie genau muss man sich den diesbezüglichen Ablauf bis zum Spielbeginn an einem Pokertisch vorstellen ? Wurde die Tischmiete vorab von allen teilnehmenden Spielern anteilig entrichtet ? Was passierte etwa bei einem im Laufe des Abends stattfindenden Spielerwechsel ?
- d) In welcher Form wurde die Möglichkeit des Pokerspiels in den beiden Hotels beworben und über die diesbezüglichen Kosten (ua. Tischmiete) bei Teilnahme informiert ? Um Vorlage bezughabender Unterlagen (ev. Folder, Aushänge im Hotel etc.) wird gebeten.".

b) In der dazu erstatteten Stellungnahme vom 1.9.2020 wird seitens der Bf ausgeführt:

"... Zu 2.) a) Was genau ist unter der "Tischmiete" lt. den von B vorgelegten Tabellen zu verstehen?

Tische können bei der Beschwerdeführerin zu einem bestimmten Entgelt, der sog. "Tischmiete", gemietet werden. Die Anmietung eines Tisches hat für mind. eine Stunde zu erfolgen und ist dabei ein Dealer, d.h. ein Kartengeber, inkludiert. Die Vermietung erfolgt dabei einzig zu Unterhaltungszwecken der Kunden, die Durchführung von „Cash Games“ wird bei dieser Variante nicht angeboten.

Zu 2.) b) Wie erklären sich die unterschiedlichen Beträge in Höhe von netto € 240, 400 und 420 (Ort1) bzw. € 160 und 250 (Ort2)?

Wie zur Beantwortung der Frage 2.) a) angeführt, können Tische für unterschiedliche Zeitdauern angemietet werden; daraus resultieren unterschiedliche Beträge an Tischmieten. Daneben bestehen zwischen den zwei genannten Orten gravierende Unterschiede in der Struktur der Urlaubsgäste; daraus resultiert, dass generell in Ort1 Preise höher angesetzt sind.

Zu 2.) c) Auf welche Art und Weise konkret wurde jeweils die "Tischmiete", von wem und wann an welches Mitglied des Personals entrichtet? Dh wie genau muss man sich den diesbezüglichen Ablauf bis zum Spielbeginn an einem Pokertisch vorstellen?

Wurde die Tischmiete vorab von allen teilnehmenden Spielern anteilig entrichtet?

Was passiert etwa bei einem im Laufe des Abends stattfindenden Spielerwechsel?

Die Tischmiete wurde von Mietern einmalig an den Dealer bzw. fallweise an die Kellnerin der jeweiligen Bar bezahlt. Die Miete wird als Gesamtsumme für den Tisch fällig, wobei es für den Preis nicht relevant ist, wieviele Kunden den Tisch gemeinsam mieten und wieviele Kunden an den Spielen teilnehmen.

Wie zur Beantwortung der Frage 2.) a) angeführt, erfolgt die Vermietung dabei einzig zu Unterhaltungszwecken der Kunden, die Durchführung von „Cash Games“ wird bei dieser Variante nicht angeboten. Auf dem angemieteten Tisch werden Spiele nach Wahl der Spieler gespielt, nicht aber „Cash Games“.

Dass „Cash Games“ und die gemieteten Tische vollkommen getrennt voneinander zu sehen sind, zeigt schon der Umstand, dass in der übermittelten Tabelle an einzelnen Tagen überhaupt keine Tischmiete vereinnahmt wurde. An diesen Tagen wurde folglich ein Tisch eben nicht vermietet.

Zu 2.) d) In welcher Form wurde die Möglichkeit des Pokerspiels in den beiden Hotels beworben und über die diesbezüglichen Kosten (u.a. Tischmiete) bei Teilnahme informiert?

Um Vorlage bezughabender Unterlagen (ev. Folder, Aushänge im Hotel etc.) wird gebeten.

Die Möglichkeit des Pokerspiels bzw. auch der Tischmiete wurde soweit erinnerlich nicht über gesonderte Werbemittel wie Folder bzw. Aushänge beworben. Die Möglichkeit des Pokerspiels wurde von den Kunden unmittelbar wahrgenommen bzw. wurde über entsprechende Anfragen der Kunden Auskünfte zur Möglichkeit der Tischmiete erteilt.“

Anschließend wurde folgendes "Ergänzendes Vorbringen" erstattet:

"2.1 zur Schätzung des Pots

Der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe wurde im bisherigen Verfahren die Annahme zugrundegelegt, der Drop habe ca. 5 % des Pots betragen. Diese Annahme ist unrichtig:

Tatsächlich betrug der Drop 10 – 12,5 % des Pots. Die Beschwerdeführerin bzw. B hat im Rahmen der Zeugenvernehmung vor der StA X zu einem wegen §§ 33, 38 FinStrG gegen eine dritte Person geführten Finanzstrafverfahren zugestanden, dass der Drop (auch „Tischgeld“) 10 %, in Ort2 teils sogar 12,5 % betragen hatte. Dass zunächst 5 % angegeben wurden, röhrt daher, dass es unangenehm war, ein so hohes Tischgeld anzugeben. Dies wurde auch von G bestätigt; diese war zeitweise als Dealer für die Beschwerdeführerin tätig.

Beweis: - Protokoll Zeugenvernehmung B, Beilage ./1 - Einholung des Aktes der StA X zu Zl1 - Einvernahme B

2.2 zur Unionsrechtswidrigkeit der Besteuerung

Einschlägig ist im vorliegenden Fall sowohl die Dienstleistungs- (sowohl die aktive als auch die passive) als auch die Niederlassungsfreiheit.

Festzuhalten ist zunächst, dass im vorliegenden Fall eine Anwendung von Unionsrecht begründender grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. So liegt eine Anwendung von Unionsrecht begründender grenzüberschreitender Sachverhalt u.a. nicht nur dann vor, wenn in anderen Mitgliedstaaten ansässige Spieler an den Ausspielungen teilnehmen, sondern etwa auch bereits dann, wenn keineswegs auszuschließen ist, dass Anbieter, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, ein Interesse daran hatten oder haben, (dort: in Ungarn, hier:) in Österreich Glücksspielstätten zu eröffnen (VwGH vom 21.01.2019, Ro 2018/17/0007, mit Verweis auf EuGH 11.6.2015, C-98/14, Berlington Hungary, Rn 27). Dies ist hier der Fall. Zudem ist die Beschwerdeführerin ein in England gegründetes Einzelunternehmen des britischen Staatsbürgers B, das in Standorten in Österreich – nach Ansicht des VwGH im ersten Rechtsgang: – „veranstaltet“ hat und sich zur Ausübung dieser Tätigkeit eben in Österreich niedergelassen hat.

Die Kunden der Beschwerdeführerin sind vornehmlich Hotelgäste der im Akt ersichtlichen Hotels in Ort1 und Ort2. Das sind Staatsbürger aus Österreich, zudem vornehmlich Bürger anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie auch Bürger aus Drittstaaten. Der Unionsrechtsbezug ist somit gegeben.

Beweis: - Einvernahme B

Dessen ungeachtet sind im vorliegenden Fall auch die in der EGRC verbrieften Rechte zu beachten und einschlägig, namentlich vor allem Art 15 und Art 16 EGRC, soin das jedem Unionsbürger gewährleistete Grundrecht der Erwerbsfreiheit. Auch ein Eingriff in die Erwerbsfreiheit ist nach der Judikatur des EuGH nur dann und insoweit zulässig, als dadurch die im AEUV anerkannten Ziele des Allgemeininteresses (wie: öffentliche Ordnung und Sicherheit, Kriminalitätsvorbeugung, und Verbraucherschutz) verfolgt werden und insgesamt besehen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleibt (vgl. EuGH v. 9. November 2010, C-64/08 – Fall Engelmann). Dies ist im Falle einer Erdrosselungssteuer nicht der Fall.

Freilich hat der EuGH bereits erkannt, dass eine Prüfung beschränkender Wirkungen nationaler Rechtsvorschriften auf die Erbringung von Glücksspieldienstleistungen unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit auch Beschränkungen der Ausübung der in den Artt. 15 ff vorgesehenen Rechte und Freiheiten erfasst.

Ausspielungen unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs im ersten Rechtsgang sei nicht ersichtlich, dass es bei der Besteuerung der Summe der Pots aller Spielrunden zu einer verfassungswidrigen „Zigfachbesteuerung der im Pokerspiel gesetzten Geldbeträge der Spieler“ kommen würde (mit

Verweis auf VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, [mwH auf VfGH 19.2.2015, E 293/2015, wonach bei Pokerspielen in der von der revisionswerbenden Partei angebotenen Form eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt wurde]. Wurde demnach bei Pokerspielen in der von der Beschwerdeführerin angebotenen Form vom Verfassungsgerichtshof eine Verfassungswidrigkeit in der exzessiven Steuerbelastung nicht erkannt, so bleibt diesbezüglich freilich die Frage offen, inwieweit die „Zigfachbesteuerung der im Pokerspiel gesetzten Geldbeträge der Spieler“ mit Unionsrecht vereinbar ist. Diese Frage ist dahin zu beantworten, dass diese exzessive Steuerbelastung nicht mit Unionsrecht vereinbar ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit dieser Frage bislang nicht befasst. Im Erkenntnis vom 19.10.2017, Zl. Ro 2015/16/0024, hat er auf diese Frage mit dem Hinweis nicht Stellung genommen, dass im dortigen Verfahren ein die Anwendung von Unionsrecht begründender grenzüberschreitender Sachverhalt nicht vorgelegen habe bzw. im dortigen Verfahren nicht offenkundig gewesen sei, sodass das diesbezügliche Revisionsvorbringen gegen das Neuerungsverbot vor dem VwGH verstoßen habe (vgl. dortige Rz 37). Auch nachfolgend hat sich der VwGH mit dieser Frage nicht befasst.

Tatsache ist freilich, dass Pokerspiele gerade dadurch gekennzeichnet sind, dass sie über viele Runden hinweg andauern. Wird bei der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe tatsächlich auf die summierten Einsätze der einzelnen Spielrunden abgestellt, so führt dies zu einer derart hohen Steuerbelastung, dass die Veranstaltung von Pokerspielen de facto verunmöglich ist. Die Annahme, die Höhe zur Glücksspielabgabe zum vereinnahmten Drop betreffe rein unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz des Veranstalters liegen und kein Kriterium der Besteuerung darstellen, ist aus unionsrechtlicher Sicht nicht tragbar. Es ist nämlich schlicht nicht möglich, bei der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung von 16 % des Pots, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann.

Niemand würde je an einem Pokerspiel teilnehmen, bei welchem pro Spielrunde (!) zumindest 16 % des Pots als Tischgeld bezahlt werden müssen („Drop“) um am Spiel teilnehmen zu können. Diese Besteuerung stellt eine offenkundige Erdrosselungssteuer dar, die mit einem gänzlichen Verbot des Veranstaltens von Pokerspielen gleichzusetzen ist.

Die exzessive Besteuerung ist auch im vorliegenden Fall für jeden einzelnen Monat im Abgabenzeitraum offenkundig, beträgt die zu entrichtende Steuer doch in jedem einzelnen Monat mehr als das Dreifache der Einnahmen der Beschwerdeführerin. D.h. pro vereinnahmten Euro sind drei Euro an Steuer abzuführen.

Nach stRsp. des EuGH sind als Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit wie auch der Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen zu verstehen, die die Ausübung der von Art. 56 AEUV garantierten Freiheiten untersagen, behindern oder weniger attraktiv machen.

Vgl. im Zusammenhang mit der Vergabe von Glücksspiel-Konzessionen nur EuGH, Rs. C-463/13, Stanley International Betting Ltd., Rn. 45.

Daher stellt eine Regelung wie in § 57 Abs. 1 GSpg, die für Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, eine Glücksspielabgabe von 16 VH vom Einsatz normiert, jedenfalls eine Beschränkung der durch Art. 56 AEUV garantierten Grundfreiheit dar (bzw. hins.

der Niederlassungsfreiheit Art. 49 AEUV), welche von Österreich zu rechtfertigen ist. Wie dargelegt, kommt bei Pokerspielen, die typischerweise aus einer Vielzahl von einzelnen Spielrunden bestehen, die gesetzlich vorgesehene Regelung, der Besteuerung dieser Pokerspiele mit 16 % des Pots je Spielrunde, einem völligen Verbot der Veranstaltung von Pokerspielen gleich. Es ist offenkundig unmöglich, Pokerspiele so zu organisieren, dass aus den lukrierten Einnahmen auch nur annähernd die Steuer bezahlt werden könnte.

Der von der Beschwerdeführerin vereinnahmte Drop liegt wesentlich unterhalb der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben. Dazu kommt noch, dass sie evident schlechter gestellt ist, als der Spielbankkonzessionär, der keine 16% Glücksspielabgabe zu entrichten hat. Richtig mag zwar sein, dass der Spielbankkonzessionär demgegenüber eine Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, abzuführen hat, steht diese unterschiedliche Steuerbelastung doch in keinerlei nachvollziehbarem Verhältnis. So ist es nicht möglich, Pokerspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz je einzelner Spielrunde von den Einnahmen entrichtet werden könnte; die Errichtung einer (Spielbank)abgabe von 30% der Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, ist demgegenüber eine wirtschaftlich tragbare Größe. Hat die Beschwerdeführerin eine höhere Steuerbelastung zu tragen, als sie durch die Veranstaltung von Pokerspielen Gelder vereinnahmen kann, hat der Spielbankkonzessionär gerade einmal 30% der Jahresbruttospieleinnahmen abzuführen.

Dabei ist ebenso drauf hinzuweisen, was unter den "Jahresbruttospieleinnahmen" zu verstehen ist. Jahresbruttospieleinnahmen sind gemäß § 28 Abs. 2 zweiter Satz GSpG die im Kalenderjahr dem Spielbankbetrieb zugekommenen Spieleansätze und die ihm von den Spielern für die Überlassung von Spieleinrichtungen geleisteten Vergütungen abzüglich der vom Spielbankbetrieb ausgezahlten Gewinne und entweder jener Einsätze, die in Form besonders gekennzeichneter, in Geld nicht einlösbarer und nur mit Genehmigung des Bundesministers für Finanzen von der Spielbankunternehmung ausgegebener Spielmarken (Sonderjetons) geleistet werden oder eines vom Bundesminister für Finanzen festgesetzten Betrages für jeden registrierten Spielbankbesuch. D.h., dass etwa die Goldenen Jetons, die Besucher beim Betreten der Casinos zu einem reduzierten Preis erwerben können (dzt. für EUR 27,-- Goldene Jetons im Wert von EUR 30,—) bei der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe in Abzug gebracht werden, was die reale Steuerlast drastisch drückt. Allein durch diese — in keiner Weise gerechtfertigte — Begünstigung erspart sich die Spielbankenkonzessionärin etwa 18 Millionen Euro an Spielbankenabgabe im Jahr (vgl. Beilage ./2, Artikel auf www.casino-insider.eu vom 13.06.2020 bzw. auch Artikel profuk Nr. 25 vom 14.06.2020).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) steht es zwar den Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene grundsätzlich frei, die Ziele ihrer Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und das angestrebte Schutzniveau zu bestimmen. Die sittlichen, religiösen oder kulturellen Besonderheiten und die mit Glücksspielen (und Wetten) einhergehenden sittlich und finanziell schädlichen Folgen für

den Einzelnen wie für die Gesellschaft rechtfertigen es, den staatlichen Stellen ein ausreichendes Ermessen zuzuerkennen, um im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung festzulegen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben. Nicht frei steht es aber den Mitgliedstaaten, für konzessionierte und nichtkonzessionierte Ausspielungen Erdrosselungssteuern vorzuschreiben.

Eine Rechtfertigung dieses Eingriffs in den freien Dienstleistungsverkehr von Anbietern mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat, die vom österreichischen Gesetzgeber im Übrigen weder im GSpG selbst noch in den Materialien plausibilisiert wird, hält dabei ganz offensichtlich einer Verhältnismäßigkeitsprüfung, wie sie nach der stRsp. des EuGH vorzunehmen ist, nicht stand, da ein solcher Eingriff zur Erreichung der Rechtfertigungsziele (welche zwar vom österreichischen Gesetzgeber nicht artikuliert, aber im Folgenden unterstellt werden) weder erforderlich noch geeignet ist.

Ganz unabhängig von der Unvereinbarkeit der Monopolregelung des GSpG mit dem Unionsrecht erweisen sich auch die in 50 ff. GSpG normierten konkreten Eingriffsbefugnisse als unionsrechtswidrig und daher unanwendbar, und zwar aufgrund ihrer Unvereinbarkeit mit den Vorgaben aus der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRC).

Es wird sohin beantragt, folgende Fragen an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV vorzulegen:

1. Ist die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und ist die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) dahingehend auszulegen, dass sie einer nationalen Norm wie § 57 Abs. 1 GSpG entgegensteht, die für Ausspielungen bei Pokerspielen für jede einzelne Spielrunde eine Abgabe von 16 % des Einsatzes vorschreibt.

Sofern die erste Frage verneint werden sollte:

2. Ist die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und ist die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) dahingehend auszulegen, dass sie einer nationalen Norm wie § 57 Abs. 1 GSpG entgegensteht, die für Ausspielungen bei Pokerspielen für jede einzelne Spielrunde eine Abgabe von 16 % des Einsatzes vorschreibt, wenn zugleich die Spielbankenkonzessionärin von dieser Abgabe befreit ist und diese demgegenüber lediglich eine Spielbankenabgabe in Höhe von 30 % der jährlichen Spieleannahmen abzüglich Sonderbegünstigungen von mehreren Millionen Euro jährlich zu entrichten hat."

c) In Beantwortung des BFG-Vorhaltes vom 4.8.2020 hat das FAGVG ua. vorrangig zur Frage, was genau unter der "Tischmiete" lt. vorgelegten Aufzeichnungen zu verstehen und ob allenfalls die Form der Zahlung noch kenntlich sei, im Schreiben vom 15.10.2020 ausgeführt:

"..... Die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 1 GSpG - welche für Pokerausspielungen in Form von „Cashgames“ anzuwenden ist - sind die Einsätze.

Die Bf. hat keine Aufzeichnungen über die Einsätze geführt und ist daher gem. § 184 BAO eine Schätzung durchzuführen gewesen.

Ausgangspunkt für die Schätzung der Bemessungsgrundlage war das Tischgeld über welches Aufzeichnungen geführt wurden.

Das Finanzamt hat bei der Schätzung und Bemessung der Glücksspielabgabe für die gegenständlichen Monate jene Daten herangezogen, welche dem Prüfer des Finanzamtes am 26.03.2013 in Form einer Excel-Tabelle überreicht wurden. In dieser Tabelle, welche zu Prüfbeginn vorgelegt wurde, wurde das Tischgeld in einer Summe dargestellt. Es handelt sich dabei um Tischaufzeichnungen für die Standorte Ort1 und Ort2. Zu diesem Zeitpunkt gab es keinerlei Anhaltspunkte für eine „Tischmiete“. Bei dieser Besprechung wurde dem Abgabepflichtigen erklärt, wie sich die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe berechnet. Am 10.05.2013 wurde ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gem. § 245 Abs. 3 BAO durch die Steuerberatung AA eingebracht. Am 14.06.2013 wurde Herr B vorgeladen und im Zuge dieser Vorladung wurden dem Prüfer des FAGVG weitere Unterlagen zum gegenständlichen Zeitraum vorgelegt. In dieser zweiten Excel-Tabelle wurde im Vergleich zur ersten Tabelle die Rubrik „Tischmiete“ eingefügt. Im Wesentlichen wurden dabei die Beträge aus der ersten Tabelle - bei denen es sich zur Gänze um Tischgeld gehandelt haben soll - aufgeschlüsselt in Tischgeld und Tischmiete (und darauf entfallende USt).

Diese neu in der Tabelle angeführte „Tischmiete“ wurde dem Prüfer - soweit in Erinnerung - wie folgt erläutert: in den zwei Standorten (Hotels) soll von Spielern (Hotelgästen) auch der Wunsch geäußert worden sein, dass man „unter sich“ spiele. Aufgrund dessen habe B den Spielern die Möglichkeit eingeräumt, einen Pokertisch samt Dealer für eine gewisse Zeit zu „mieten“. Über diese Tischmieten gibt es keinerlei Aufzeichnungen (zB wer, wann und wie lange den Pokertisch gemietet habe).

Das Finanzamt hat der zuerst vorgelegten Tabelle vom 26.03.2013 mehr Glaubwürdigkeit beigemessen und im Rahmen der freien Beweiswürdigung iSd § 167 Abs. 2 BAO diese als Grundlage für die Schätzung der Bemessungsgrundlage herangezogen."

d) Vorgenanntes FAGVG-Schreiben wurde der Bf zur Kenntnis gebracht und hat diese in der weiteren Stellungnahme vom 25.1.2021 angegeben:

Die Ausführungen des Finanzamtes seien nicht nachvollziehbar, ja sogar aktenwidrig. Dass das Finanzamt seiner Schätzung nicht die von B vorgelegten Tabellen zugrunde gelegt hätte, sei weder den Abgabenbescheiden noch den Beschwerdevorentscheidungen auch nur ansatzweise zu entnehmen. Zum Themenkomplex "Tischmiete" werde auf die eigene Stellungnahme vom 1.9.2020 verwiesen und die nochmalige Abhaltung einer mündlichen Verhandlung samt Einvernahme von B und Einholung des Aktes der StA X zu Zi1 beantragt.

II. Sachverhalt:

Nach der am 8.3./9.3.2013 ua. durch die Finanzpolizei und das Finanzamt (FAGVG) ua. betreffend Glücksspiel in der "Pokerlounge" des Hotel XX/Ort1 durchgeföhrten Kontrolle wurde Herr B, als Verantwortlicher der Bf, mit Vorladung vom 12.3.2013 zur Vorsprache beim Finanzamt am 26.3.2013 vorgeladen und aufgefordert, sämtliche Aufzeichnungen (Buchhaltungsunterlagen etc.) zum Spielbetrieb ab 1.11.2011 bis laufend beizubringen.

Er hat am 26.3.2013 selbst angegeben, dass der durchschnittliche Drop pro Runde ca. 5 % des Einsatzes ausmacht (siehe Aktenvermerk des Finanzamtes). Zudem hat er im Rahmen der vor dem BFG durchgeführten mündlichen Verhandlung am 30.5.2017 auf nähere Nachfrage sowie Aussage seitens des Gebührenprüfers, aufgrund langjähriger Erfahrungswerte betrage der Drop im Durchschnitt 3,5 % - 5 %, den Drop (Tischeinnahme) in Höhe von 5 % des Pots anerkannt und außer Streit gestellt.

Des Weiteren hat B am 26.3.2013 betreffend "Cashgames" in zwei Hotels die folgenden Aufzeichnungen dem Finanzamt vorgelegt:

Ort1

Datum		Cashgame	Tischmiete	Mwst.
01.12.12		448	160	48
02.12.12	kein Spiel			
03.12.12	kein Spiel			
04.12.12		132	132	
05.12.12	kein Spiel			
06.12.12	kein Spiel			
07.12.12		680	200	80
08.12.12	kein Spiel			
09.12.12		130	130	
10.12.12	kein Spiel			
11.12.12	kein Spiel			
12.12.12	kein Spiel			
13.12.12	kein Spiel			
14.12.12		242	242	
15.12.12		332	332	
16.12.12		424	136	48
17.12.12		420	132	48
18.12.12		260	260	
19.12.12		460	172	48
20.12.12		432	432	
21.12.12		224	224	
22.12.12	kein Spiel			
23.12.12		588	300	48
24.12.12		448	448	

25.12.12	236	236		
26.12.12	584	296	240	48
27.12.12	300	300		
28.12.12	544	256	240	48
29.12.12	220	220		
30.12.12	458	170	240	48
31.12.12	geschlossen			
	7562	4778	2320	464
01.01.13	140	140		
02.01.13	340	340		
03.01.13	752	464	240	48
04.01.13	818	314	420	84
05.01.13	396	396		
06.01.13	972	468	420	84
07.01.13	612	612		
08.01.13	718	430	240	48
09.01.13	628	628		
10.01.13	848	560	240	48
11.01.13	956	452	420	84
12.01.13	772	484	240	48
13.01.13	kein Spiel			
14.01.13	kein Spiel			
15.01.13		424	424	
16.01.13		368	368	
17.01.13	kein Spiel			
18.01.13		886	598	240
19.01.13		876	876	
20.01.13		950	446	420
21.01.13		520	520	
22.01.13		854	566	240
23.01.13		232	232	
24.01.13		316	316	
25.01.13		448	160	240
				48

26.01.13	kein Spiel				
27.01.13		218	218		
28.01.13		268	268		
29.01.13		460	172	240	48
30.01.13		420	420		
31.01.13	kein Spiel				
		15192	10872	3600	720
01.02.13	kein Spiel				
02.02.13		280	280		
03.02.13		532	244	240	48
04.02.13		394	106	240	48
05.02.13		210	210		
06.02.13		722	218	420	84
07.02.13		470	470		
08.02.13		324	324		
09.02.13		356	356		
10.02.13		496	208	240	48
11.02.13		506	218	240	48
12.02.13		428	428		
13.02.13		484	484		
14.02.13		454	454		
15.02.13		392	392		
16.02.13		444	156	240	48
17.02.13		320	320		
18.02.13		236	236		
19.02.13		592	592		
20.02.13		658	154	420	84
21.02.13		340	340		
22.02.13		348	348		
23.02.13		596	308	240	48
24.02.13		460	460		
25.02.13	kein Spiel				
26.02.13		392	392		

27.02.13	kein Spiel			
28.02.13		296	296	
		10730	7994	2280

Ort2

Datum		Cashgame	Tischmiete	Mwst.
03.12.12		244	244	
06.12.12		380	188	160
10.12.12		268	268	32
13.12.12		310	118	160
17.12.12		338	338	32
20.12.12		534	234	250
		2074	1390	570
03.01.13		302	302	114
07.01.13	kein Spiel			
10.01.13		224	224	
14.01.13		182	182	
17.01.13		234	234	
21.01.13		326	134	160
24.01.13		128	128	32
28.01.13	kein Spiel			
31.01.13		288	96	160
04.02.13		144	144	32
07.02.13		198	198	
11.02.13		426	234	160
14.02.13		466	274	160
18.02.13		212	212	32
21.02.13		164	164	
25.02.13	kein Spiel			
28.02.13		334	142	160
		3628	2668	800
				160

Die Vorschreibung der Glücksspielabgaben für die Monate Dezember 2012, Jänner 2013 und Feber 2013 mit Bescheiden vom 15.4.2013 stützt sich auf die Angaben auf dieser Liste.

Im Rahmen der Schätzung wurde jeweils ausgehend von der Summe der ersten Zahlenreihe (=

Summe aus "Cashgame + Tischmiete + USt") als "Drop", angenommen lt. eigenen Angaben mit 5 % des Pots, dieser auf 100 % (= "Pot" bzw. "Einsatz") hochgerechnet und wurden hievon jeweils die Glücksspielabgaben berechnet. In den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen vom 8.7.2014 wird ebenso begründend angeführt, dass sich die gemäß § 184 BAO durchgeführte Schätzung der Bemessungsgrundlage auf die vorgelegten Aufzeichnungen zu den Tischeinnahmen sowie die Auskunft des Herrn B vom 26.3.2013 stützt.

Festgehalten wird, dass im gesamten Verfahrensakt keine anderweitigen Aufzeichnungen/Excel-Tabellen über Tischeinnahmen der Bf oder Anmerkungen o.ä. des Finanzamtes vorhanden sind und auch nicht mit der vom Finanzamt am 15.10.2020 abgegebenen Stellungnahme dem BFG vorgelegt wurden.

Bei seiner Einvernahme am 14.6.2013 hat Herrn B ua. angegeben, dass er seine Lebenshaltungskosten aus der Vermietung von Casino-Equipment und den Einnahmen aus der Veranstaltung von Cashgames bestreitet (siehe Niederschrift vom 14.6.2013).

Wie bereits im Vorverfahren an Sachverhalt festgestellt, ist im Gegenstandsfall – ua. nach mehrfachen eigenen Angaben - erwiesen, dass die Bf in zwei Hotels Räume zum Zweck der Durchführung von Pokerspielen für mehrere Monate gemietet und hiefür in diesen Räumlichkeiten das Poker-Equipment, konkret die dafür erforderlichen Tische und auch das Personal, bereit gestellt hat.

Unter der in der vorgelegten Tabelle eigens aufgezeichneten "Tischmiete" ist die – neben der getrennten Durchführung von Cashgames an anderen Tischen – den Kunden zu Unterhaltungszwecken angebotene Vermietung von Tischen (samt Dealer/Kartengeber) zu verstehen, wobei die Kunden Spiele nach deren Wahl spielen. Die diesbezüglich unterschiedlich verzeichneten Beträge resultieren aus der unterschiedlichen Mietdauer und verschiedenen Preisen aufgrund der jeweiligen Struktur der Urlaubsgäste in den Orten Ort1 (höherpreisig) und Ort2. Die Miete wurde einmalig für den Tisch fällig und als Gesamtsumme an den Dealer oder an die Kellnerin an der Bar bezahlt (lt. eigenen Angaben in der Stellungnahme vom 1.9.2020).

III. Beweiswürdigung:

Ob ein Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen. Das Gericht hat dabei gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen zu erachten, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132). Den erstmaligen Angaben der Abgabepflichtigen vor der Abgabenbehörde kommt dabei durchwegs eine höhere Glaubwürdigkeit zu.

a) Wenn seitens der Bf in der Stellungnahme vom 1.9.2020 (siehe "Ergänzendes Vorbringen") die Annahme des Drops mit 5 % vom Pot als unrichtig eingewendet und hiezu auf Zeugenvernehmungen der StA X im Jahr 2018 verwiesen wird ("*betrage 10 – 12,5 %*"), so ist dem die eigene Aussage des B vom 26.3.2013 entgegen zu halten, nach der – in Übereinstimmung mit langjährigen Erfahrungswerten des Finanzamtes – der Drop ca. 5 % des Pots beträgt. Dieser erstmaligen Angabe ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine weit höhere Glaubwürdigkeit beizumessen als nunmehr nachmaligen Aussagen in einem im Jahr 2018, somit viele Jahre später, durchgeföhrten und eine andere Person und andere Zeiträume betreffenden Finanzstrafverfahren. Die dortige Zeugenaussage des B, er habe das Tischgeld gegenüber der Finanz in Höhe von nur 5 % anstelle von 10 % bis 12,5 % deshalb angegeben, "*weil es mir unangenehm war, ein so hohes Tischgeld anzugeben*", erscheint dem BFG in höchstem Maße unglaublich. Nach langjährigen Erfahrungswerten kann davon ausgegangen werden, dass wohl kein Spielteilnehmer bereit wäre, 10 % oder sogar noch mehr als 10 % vom Einsatz als Tischgeld/Drop zu geben. Hinzu kommt gegenständlich als eindeutiger Umstand, dass die Höhe des Drops mit 5 % auf ausdrückliche Nachfrage in der im Vorverfahren abgehaltenen mündlichen Verhandlung nicht mehr angefochten und außer Streit gestellt wurde.

Die nunmehr aufgestellte Behauptung eines Drops im Ausmaß von mehr als 10 % ist daher als eine nachmalige, durch nichts nachgewiesene bloße Schutzbehauptung zu werten.

b) Dagegen sind die seitens der Bf in der Stellungnahme vom 1.9.2020 zur fraglichen "Tischmiete" gemachten Angaben aus folgenden Gründen als hinreichend glaubwürdig zu erachten:

Im Verfahren ist mehrfach hervorgekommen und wurde festgestellt, dass die Bf bzw. B Casino-Equipment vermietet. Es wurden an mehreren Tagen laut vorgelegter Tabelle (zB in Ort1: am 4.12., 9.12., 14.12., 15.12.2012; 1. – 2.2.2013 usw.) in beiden Hotels zwar Cashgames, diese inklusive zur Verfügung gestelltem Tisch und Dealer, jedoch keine extra Tischvermietungen (samt USt) aufgelistet, was durchaus darauf schließen lässt, dass es sich bei Cashgames auf der einen Seite und andererseits der Tischvermietung um zwei getrennt voneinander zu betrachtende Bereiche handelt. Es erscheint in diesem Zusammenhang auch plausibel, dass die (bloße) Tischvermietung rein zu Unterhaltungszwecken in Form der von den Kunden/Hotelgästen gewünschten Spiele erfolgte und sich die diesbezügliche Preisgestaltung nach Mietdauer und Preisniveau des jeweiligen Ortes gerichtet hat.

Zwecks einer gewollten Abgabenvermeidung wäre nach Ansicht des BFG wohl eher davon auszugehen gewesen, dass die Bf an allen Spieltagen auch eine Tischvermietung oder zB an mehreren Tagen lediglich eine Tischvermietung, ohne Cashgames, verzeichnet hätte.

Demgegenüber können die vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 15.10.2020 erstmals gemachten Angaben dahin, es sei zunächst am 26.3.2013 eine Excel-Tabelle mit nur einer Summe der Tischeinnahmen bzw. ohne eigens ausgewiesene "Tischmiete" vorgelegt und diese

der Abgabenbemessung zugrunde gelegt worden, nicht gefolgt werden. Eine dem entsprechende anderweitige Tabelle findet sich nirgendwo im Akt und wurde im Zuge des gesamten Verfahrens, auch nicht etwa mit der nunmehrigen FA-Stellungnahme, beigebracht. Nachdem sich auch sonst keinerlei anderen Anhaltspunkte oder Hinweise auf das Vorhandensein einer solchen Liste finden, sind die diesbezüglichen Angaben nicht annähernd verifizierbar.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist es daher als weit wahrscheinlicher und damit als erwiesen anzunehmen, dass es sich bei der im Akt erliegenden Tabelle mit ausgewiesener "Tischmiete" samt USt um jene Aufzeichnung handelt, die von B von vorneherein, dh. bereits am 26.3.2013 – und nicht erst später in dieser abgeänderten Form - vorgelegt wurde, wobei – wie oben dargelegt – unter der Bezeichnung "Tischmiete" die Mieteinnahmen für die Vermietung eines Spieltisches für Unterhaltungszwecke der Kunden ohne Durchführung von Cashgames zu verstehen sein werden.

IV. Rechtslage:

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von *16 vH vom Einsatz*.

Nach § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld im Fall des § 57 grundsätzlich ("bei allen anderen Ausspielungen") mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Schuldner der Abgabe nach § 57 ist gem. § 59 Abs. 2 GSpG – bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses (= Konzession) – ua. der *Veranstalter* der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Nach § 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*. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine *Abrechnung* über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg *vorzulegen*. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine *Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele* während des Abrechnungszeitraumes *gewährleisten*.

§ 184 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI 1961/194 idgF., lautet:

- (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände

verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122 u.v.a.), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068 u.a.).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097 u.v.a.).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeigneten erscheint (vgl. zB VwGH 27.1.2011, 2007/15/0226).

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen – nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a bzw des § 280 Abs. 1 lit e BAO – der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0181; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068 u.v.a.)
(siehe zu vor auch in: *Ritz, BAO-Kommentar*, 6. Aufl., Rzn. 3, 12, 21 zu § 184)

V. Erwägungen:

1.) betr. "Ergänzendes Vorbringen":

In der Stellungnahme der Bf vom 1.9.2020 wird im Anschluss an die Fragenbeantwortung zur "Tischmiete" noch zur "Schätzung des Drops" sowie äußerst umfassend zur "Unionsrechtswidrigkeit der Besteuerung" mit abschließender Anregung zur Fragestellung an den EuGH vorgebracht.

a) Dazu gilt vorab festzuhalten, dass im fortgesetzten Verfahren grundsätzlich eine **Bindungswirkung** besteht. Das BFG ist gemäß § 63 VwGG verpflichtet, den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand unverzüglich herzustellen. § 63 Abs. 1 VwGG lautet:

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

In seinem in der Sache ergangenen Erkenntnis vom 8.7.2020, Ra 2018/17/0002, führt der VwGH aus (Hervorhebungen nicht im Original):

„Im Revisionsfall konnte das BFG aus seinen unbestrittenen Feststellungen, wonach die revisionswerbende Partei zum Zwecke des Anbietens von Pokerspielen Räume angemietet und Pokertische sowie entsprechendes Personal bereitgestellt hat und ihr der Drop, also der Anteil des Veranstalters am Pot zugeflossen ist, schließen, dass diese auch Veranstalterin der gegenständlichen Pokerspiele gewesen ist. Wäre das Spielangebot der revisionswerbenden Partei von Spielern nicht angenommen worden, hätte sich dieser Umstand in ihrer Vermögensphäre ausgewirkt.

Daraus folgt für den Revisionsfall, dass die revisionswerbende Partei zu Recht als Veranstalterin und damit als Schuldnerin der Glücksspielabgabe behandelt wurde. [...]

Es ist daher nicht ersichtlich, dass es bei der Besteuerung der Summe der Pots aller Spielrunden zu einer verfassungswidrigen „Zigfachbesteuerung der im Pokerspiel gesetzten Geldbeträge der Spieler“ kommen würde (vgl. dazu VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, [mwH auf VfGH 19.2.2015, E 293/2015], wonach bei Pokerspielen in der von der revisionswerbenden Partei angebotenen Form eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt wurde). [...]

*Im Revisionsfall hat das Finanzamt die täglichen Beträge der Pots aller Tische beider Standorte als Einsätze der Spieler der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. **Der Vorgehensweise, aus Aufzeichnungen des mit 5 % des Pots angenommenen Drops, also jenes Teils des Pots, der der revisionswerbenden Partei zur Abgeltung ihres Aufwandes zugeflossen ist, auf den Pot zu schließen, begegnen keine Bedenken.***

*Aus der im angefochtenen Erkenntnis wiedergegebenen Tabelle und der sich daran anschließenden Berechnung ergibt sich allerdings, dass bei einzelnen Spieltagen nicht nur der Betrag aus der Spalte „Cashgame“ der Berechnung zugrunde gelegt wurde, sondern die Summe von „Cashgame“, „Tischmiete“ und der auf die „Tischmiete“ entfallenden Umsatzsteuer. Das angefochtene Erkenntnis enthält aber ebenso wie die Abgabenbescheide und die Berufungsvorentscheidungen keine Ausführungen, aus denen sich ergäbe, was unter dem Begriff „Tischmiete“ zu verstehen sei und **warum die darauf entfallenden Beträge zuzüglich Umsatzsteuer als Teil des Drops und somit des Pots anzusehen und daher der Berechnung der Pots (Summen der Einsätze) zugrunde zu legen wären. Damit entspricht das angefochtene Erkenntnis aber nicht den oben genannten Anforderungen an eine nachvollziehbare Begründung.***

*Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen **Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.**"*

Das in der gegenständlichen Sache ergangene Erkenntnis des BFG vom 7.6.2017, RV/3100267/2015, wurde daher aus verfahrensrechtlichen Gründen, nämlich aufgrund eines Begründungsmangels zur Schätzung aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren ist daher lediglich dieser Begründungsmangel zu sanieren.

Ein gemäß § 63 Abs 1 VwGG erlassenes Erkenntnis könnte der Verwaltungsgerichtshof (über neuerliche Revision) nur dahin prüfen, ob es der im vorangegangenen aufhebenden Erkenntnis geäußerten Rechtsanschauung entspricht. Die Bindung des Verwaltungsgerichtes (und des Verwaltungsgerichtshofes) erstreckt sich auf die im vorausgegangenen Erkenntnis ausdrücklich niedergelegte Rechtsauffassung und auf solche Fragen, die notwendige Voraussetzung für den Inhalt des aufhebenden Erkenntnisses darstellen. Der vom Gericht im Ersatzerkenntnis eingenommene Rechtsstandpunkt darf sich - soweit nicht zwischenzeitig Änderungen der Sachlage und Rechtslage erfolgten - nämlich nicht als mit dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes unvereinbar erweisen (VwGH 11.9.2014, 2013/16/0018, ua.).

Die nach § 63 Abs 1 VwGG eingetretene Bindung besteht nicht nur für das belangte Gericht, sondern auch für den Verwaltungsgerichtshof selbst bei Prüfung des Ersatzerkenntnisses (VwGH 17.4.2012, 2009/04/0285, ua.).

Der Verwaltungsgerichtshof kann, wenn eine Bindung an eine bestimmte Rechtsanschauung durch ein aufhebendes Erkenntnis bereits eingetreten ist, unter der Voraussetzung, dass sich seit Erlassung des mit dem vorangegangenen Erkenntnis aufgehobenen Erkenntnisses die Sachlage und Rechtslage nicht geändert hat, in dem betreffenden Fall selbst durch einen verstärkten Senat von seiner Rechtsanschauung nicht abgehen (VwGH 21.2.2008, 2006/07/0168, ua.).

Im gegenständlichen Fall haben sich der Sachverhalt und die Rechtslage seit dem in der Sache ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 8.7.2020, Ra 2018/17/0002, nicht geändert.

Im fortgesetzten Verfahren hat das BFG daher lediglich den bisher vorliegenden Begründungsmangel dahin zu sanieren, ob oder weshalb die von der Bf bekanntgegebenen Gesamtbeträge lt. Tabelle (inkl. Tischmiete + USt) als Grundlage für die Schätzung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind oder nicht.

Aus diesem Grund ist daher auch den seitens der Bf in Zusammenhang mit dem "Ergänzenden Vorbringen" gestellten mehreren Beweisanträgen nicht nachzukommen.

b) Abgesehen von Vorgesagtem genügt es zu dem vollkommen neuen Vorbringen der Bf, das Tischgeld habe anstelle bisher 5 % "*tatsächlich 10 % bis 12,5 % betragen*", auf die Ausführungen oben unter Punkt II. und III., jeweils 2. Absatz, sowie darauf zu verweisen, dass der VwGH im Erkenntnis vom 8.7.2020, Ra 2018/17/0002, ohnehin bereits über die Höhe des Drop abgesprochen bzw. der Annahme in dieser Höhe insofern zugestimmt hat, als er ausspricht, dass die Vorgehensweise, von *dem mit 5 % des Pots angenommenen Drop* auf den Pot zu schließen, *keinen Bedenken begegnet*.

Das Vorbringen, dass eine Falschangabe gegenüber dem Finanzamt erfolgte, weil es "*unangenehm war, ein so hohes Tischgeld anzugeben*" erscheint jedenfalls unschlüssig und nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon, dass die Bf selbst den Anteil von 5 % bekanntgegeben

und letztlich außer Streit gestellt hat, ist dieser Anteil branchenüblich und erfolgen Schätzungen des Finanzamtes grundsätzlich von diesem Prozentsatz (üblich sind 3,5 bis 5%).

c) Ergänzend zu Obigem wird hinsichtlich der Besteuerung von Poker, insbesondere in Form von Cashgames, auf folgende ständige Rechtsprechung des UFS, des BFG, des VfGH und des VwGH verwiesen:

- UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02;
- UFS 5.4.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06;
- UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02;
- UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10; UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10;
- UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11;
- UFS 19.11.2013, RV/0744-G/11;

- BFG 26.2.2014, RV/3100689/2012, BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011;
- BFG 5.3.2015, RV/2100581/2012;
- BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012, BFG 20.6.2016, RV/7101758/2012, BFG 30.12.2016, RV/6100540/2010;
- BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013, BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014;
- BFG 18.12.2018, RV/5100585/2011;
- BFG 4.4.2019, RV/7101028/2016 BFG 26.4.2019, RV/7102176/2012, BFG 5.6.2019, RV/2100414/2013, BFG 13.6.2019, RV/3100409/2019 ua;

- VfGH 21.9.2012, B 1357/11-16; VfGH 26.2.2014, B 58-62/2014; VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 11.6.2015, E 820/2015; VfGH 15.10.2016, G 103-104/2016; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016-13, E 1756/2016; VfGH 26.2.2018, E 3862/2017, E 3452/2017 und E 3860/2017;

- VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; VwGH 27.3.2018, Ro 2017/17/0025, und insbesondere VwGH 21.1.2019, Ra 2018/17/0150, Ro 2018/17/0007-0008 ua.; VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003.

d) Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 8.7.2020, Ra 2018/17/0002, weiters *dem Grunde nach* die in Revision gezogene BFG-Entscheidung zur Gänze bestätigt und u.a. ausdrücklich festgehalten (Rz. 28), dass durch Besteuerung der Summe der Pots aller Spielrunden (= Einsatz iSd § 57 Abs. 1 GSpg) *keine exzessive Besteuerung vorliegt*.

Der VwGH schließt diesbezüglich eine Verfassungswidrigkeit aus und hegt ganz offensichtlich auch keinerlei Zweifel hinsichtlich einer allfälligen EU-Widrigkeit, andernfalls der VwGH wohl bereits von sich aus gewisse Vorlagefragen mit dem Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH gerichtet hätte.

Aus diesem Grund sieht sich das BFG umso weniger veranlasst, der diesbezüglichen Anregung der Bf zu folgen.

Der VwGH hatte in seinem Beschluss vom 21.1.2019, Ro 2018/17/0007, festgehalten:

"Weiters wird in der Zulässigkeitsbegründung der Revisionen ausgeführt, die Besteuerung der Konzessionärin einerseits und der revisionswerbenden Gesellschaft andererseits stelle einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV dar. Die Festsetzung der Glücksspielabgabe in Höhe von 16% vom Einsatz, den die Revisionswerberin gar nicht vereinnahme, also die Besteuerung anhand fremder Umsätze in enormer Höhe, stelle nach Ansicht der Revisionswerberin eine erhebliche Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV dar, welche durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses nicht gerechtfertigt werden könne. Ob dies zutreffe, sei eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, die der Verwaltungsgerichtshof beurteile.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich das Bundesfinanzgericht in den angefochtenen Erkenntnissen unter Berufung auf Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts mit der Frage beschäftigt hat, ob auf Grundlage der Regelungen des Glücksspielgesetzes davon auszugehen ist, dass die revisionswerbende Gesellschaft im Vergleich zum Inhaber einer Spielbankenkonzession eine bedeutend höhere Abgabenbelastung trifft und hat dies verneint. Dem hat die revisionswerbende Gesellschaft in der Zulässigkeitsbegründung nichts entgegengesetzt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH steht es im Übrigen den Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene grundsätzlich frei, die Ziele ihrer Politik auf dem Gebiet der Glücksspiele festzulegen und das angestrebte Schutzniveau zu bestimmen. Die sittlichen, religiösen oder kulturellen Besonderheiten und die mit Glücksspielen (und Wetten) einhergehenden sittlich und finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen wie für die Gesellschaft rechtfertigen es, den staatlichen Stellen ein ausreichendes Ermessen zuzuerkennen, um im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung festzulegen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben. Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in ständiger Rechtsprechung unter Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung, dass die im Glücksspielgesetz vorgesehenen Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, etwa durch Statuierung eines Monopols zugunsten des Bundes in Verbindung mit der Vergabe von Konzessionen, durch die Verfolgung legitimer Ziele in kohärenter und systematischer Weise gerechtfertigt sind (vgl. ausführlich VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022). Dieser Rechtsansicht hat sich der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15. Oktober 2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19, angeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hat an dieser Rechtsprechung mit Erkenntnis vom 11. Juli 2018, Ra 2018/17/0048 bis 0049, mit näherer Begründung festgehalten.

Mit dem in der Zulässigkeitsbegründung erstatteten Vorbringen wird unter Berücksichtigung der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht aufgezeigt."

Im Übrigen erweist sich als strittig, ob in gegenständlichem Verfahren überhaupt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorläge, der den Anwendungsbereich des Unionsrechts eröffnen würde. Verwiesen wird an dieser Stelle auf den Beschluss vom 4.6.2019 des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache C-665/18, *Pölus Vegas Kft.* Darin stellte der Gerichtshof klar, dass im Lichte der Rechtssache C-98/14, *Berlington*, die Existenz eines grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht bereits dann angenommen werden dürfe, wenn möglicherweise ausländische Unionsbürger Glücksspielangebote im Inland nutzten (vgl. EuGH 4.6.2019, Rs C-665/18, *Pölus Vegas Kft*, Rz. 24).

Zur monierten "Unvereinbarkeit der Monopolregelung des GSpG mit dem Unionsrecht" ist wiederum – wie im Vorverfahren - darauf zu verweisen, dass der VfGH mit Erk. vom 15.10.2016, E 945/2016 ua., ausgesprochen hat, dass das österreichische Glücksspielmonopol, insbesondere das österreichische System der Glücksspielkonzessionen, weder unionsrechtswidrig noch verfassungswidrig ist.

2.) Schätzung:

Es steht unbestritten fest, dass keine Aufzeichnungen der von den Spielern erbrachten *Einsätze* vorlagen. Dies berechtigte das Finanzamt gemäß § 184 BAO die Bemessungsgrundlagen für die Erhebung der Glücksspielabgabe zu schätzen (= Schätzungsbefugnis).

Der Wortfolge "vom Einsatz" ist – bestätigt durch den VwGH – die Bedeutung beizumessen, dass beim Poker die von jedem Spielteilnehmer insgesamt gesetzten Einsätze pro Spiel, die am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben werden, in Summe die Besteuerungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG "vom Einsatz" bilden. Es besteht sohin kein Zweifel, dass der Pot als Ausgangspunkt für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen jedenfalls geeignet ist. Ein Begehen dahin, die Glücksspielabgabe lediglich vom Drop (von den Tischeinnahmen) vorzuschreiben, findet dagegen im Gesetz (§ 57 Abs. 1 erster Satz GSpG, "vom Einsatz") keine Deckung.

Der vereinnahmte Drop, der feststehend 5 % des Pots beträgt, stellt einen sachlich begründeten Ausgangspunkt dar, um im Rahmen der Schätzung von diesem auf den Pot (von 5 % auf 100 %) hochzurechnen. Unter Auslegung des der Wortfolge "vom Einsatz" iSd § 57 Abs. 1 GSpG beizumessenden Begriffsinhaltes stellt daher die ausgehend vom Drop unter Hochrechnung auf den Pot durchgeföhrte Ermittlung eine nach Ansicht des BFG durchaus sachlich geeignete und zielführende Methode dar, um die Schätzung der Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" iSd § 184 BAO auf eine weitestgehend gesicherte Ausgangsposition zu stützen. Dieser Schätzungsmaßnahmen bzw. Vorgehensweise, aus den vorgelegten Aufzeichnungen des mit 5 % angenommenen Drops auf den Pot zu schließen, ist der VwGH nicht entgegengetreten ("*begegnet keinen Bedenken*").

Allerdings kommt der bislang zugrunde gelegten Sachverhaltsannahme, dass die aufsummierte, erste Zahlenreihe lt. Tabelle inklusive "Tischmiete" samt USt den Drop darstellt,

keine Berechtigung zu. Wie oben dargelegt sind unter der "Tischmiete" die Mieteinnahmen für die Vermietung eines Spieltisches für Unterhaltungszwecke der Kunden ohne Durchführung von Cashgames zu verstehen. Die diesbezüglichen Mieteinnahmen sind daher nicht Teil des vereinbarten Drops und folglich aus der Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Glücksspielabgabe auszuscheiden.

Eine weitere Beweisaufnahme sowie nochmalige Durchführung einer mündlichen Verhandlung, wie von der Bf begehrte, kann damit entfallen.

Anhand der vorgelegten Aufzeichnungen ermitteln sich die abgabenpflichtigen Bemessungsgrundlagen - ausgehend nur von den "Cashgames" (= zweite Zahlenreihe) – nunmehr neu wie folgt (alle Beträge in Euro):

Zeitraum	Ort1	Ort2	Summe = Drop 5 %	Pot 100 % = EINSATZ
12/2012	4.778	1.390	6.168	123.360
01/2013	10.872	1.300	12.172	243.440
02/2013	7.994	1.368	9.362	187.240
gesamt	€ 23.644	€ 4.058	€ 27.702	€ 554.040

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist daher ausgehend vom jeweiligen Einsatz die 16%ige Glücksspielabgabe wie folgt vorzuschreiben:

- für Dezember 2012: im Betrag von € 19.737,60;
 - für Jänner 2013: im Betrag von € 38.950,40;
 - für Februar 2013: im Betrag von € 29.958,40,
- sohin insgesamt in Höhe von **€ 88.646,40**.

VI. Ergebnis:

In Anbetracht der oben dargestellten Sach- und Rechtslage konnte der Beschwerde im fortgesetzten Verfahren insgesamt ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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.

Die Beurteilung des im fortgesetzten Verfahren allein noch zu behandelnden Beschwerdepunktes, was unter der "Tischmiete" zu verstehen und ob die "Tischmiete"

zuzüglich USt als Teil des Drops und damit (hochgerechnet) als Teil des Pots anzusehen und der Abgabenbemessung zugrunde zu legen sei, war anhand der Umstände des Einzelfalles vorzunehmen und als *Tatfrage* zu lösen.

Dass der "Einsatz" (= Summe der in allen einzelnen Spielrunden gesetzten Geldbeträge) – und nicht der Drop - die heranzuhaltende Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bildet, ergibt sich bereits aus dem Gesetz (siehe VwGH 8.7.2020, Ra 2018/17/0002).

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine *Rechtsfrage* von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Innsbruck, am 31. März 2021