

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in den Beschwerdesachen des Bf., vertreten durch Mag. Christian Andre, Annagasse 3-3A/ Top 12a, 1010 Wien

1. über die Beschwerde vom 21.02.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 18.01.2011 über die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG für den Zeitraum 20.07.2010 bis 31.10.2010 für Kartenspielspiele

2. über die Beschwerde vom 21.12.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 16.11.2012 über die Festsetzung der Glücksspielabgaben für Kartenspielspiele in Form von Turnieren und Cashgames gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Zeiträume Jänner 2011, Februar 2011, März 2011, April 2011, Mai 2011, Juni 2011, Juli 2011, August 2011, September 2011, Oktober 2011, November 2011, Dezember 2011, Jänner 2012, Februar 2012, März 2012, April 2012, Mai 2012 und Juni 2012

3. über die Beschwerde vom 19.05.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 16.01.2014 über die Festsetzung der Glücksspielabgaben für Kartenspielspiele in Form von Turnieren und Cashgames gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Zeiträume Juli 2012, August 2012, September 2012, Oktober 2012, November 2012, Dezember 2012, Jänner 2013, Februar 2013, März 2013, April 2013, Mai 2013, Juni 2013 und Juli 2013

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. November 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

# **Entscheidungsgründe**

## **1. Sachverhalt und Parteienvorbringen**

### **1.1. Zeitraum von 20.07.2010 bis 31.10.2010**

#### **1.1.1. verwaltungsbehördliches Ermittlungsverfahren**

Am 27.09.2007 erfolgte vom Bundesministerium für Finanzen (BMF), Abteilung VI/1 eine Anzeige wegen Verdachts des illegalen Glückspiels an die Bezirkshauptmannschaft (BH) DG., an die Staatsanwaltschaft I. und an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FA GVG) für das Geschäftslokal C mit Standort: H, xxx BH. Spielangebot: Poker Verantwortlicher: AB.

Eine weitere Anzeige wegen Verdachts des illegalen Glücksspiels seitens des BMF, Abteilung VI/1 an die BH DG. und an die Staatsanwaltschaft I. erfolgte am 23.01.2008 für das Geschäftslokal OL mit Standort: H, xxx BH. Spielangebot: Poker Verantwortlicher: AB.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 01.01.2009 von den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern AB und M P gegründete O OG FN wurde ab 01.01.2010 von M P, als Einzelunternehmen O e.U. fortgeführt.

Aktenkundig ist ein Ausdruck aus dem Internet vom 2.9.2010 wonach die O e.U. unter anderem regelmäßig Pokerturniere mit unterschiedlichen Spielvarianten auf ihrer Homepage angeboten hat:

[...]

Verantwortlich war laut Impressum der Homepage das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers (Bf.).

Impressum der Homepage:

"

*Angaben laut § 5 Abs. 1 E-Commerce-Gesetz (ECG)*

[...]

*Fehler und Irrtümer vorbehalten."*

Dem Bf. wurde mit Schreiben vom 02.09.2010 von der belangten Behörde Folgendes vorgehalten:

*„Nach Wahrnehmung der Finanzbehörde wird von Ihnen in den Räumlichkeiten des O e.U., H, PLZ, interessierten Personen die Möglichkeit zur Teilnahme an Kartenspielen gegen Entgelt angeboten. Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG unterliegen Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG idF BGBL 54/2010), die von einem Veranstalter angeboten und organisiert werden, wenn die Gewinne in Geld bestehen, einer Gebühr in Höhe von 25% des Gewinnes. Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Gewinnen mit der Fälligkeit. Gemäß § 28 Abs. 3 GebG sind zur Entrichtung die Vertragsteile und die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Bei Glücksspielen hat der Veranstalter die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3 GebG). Gemäß § 31 Abs. 3 GebG sind Gebühren die unmittelbar zu entrichten sind, am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Monats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der nach § 28 Abs. 3 GebG zur 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 des Glücksspieles während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige. Auf § 9 Abs. 2 GebG wird insbesondere verwiesen. Für den Abrechnungszeitraum 07/2010 wurden bis dato weder Gebühren entrichtet bzw. Abrechnungen vorgelegt.“*

Die im Vorhalteverfahren gestellten Fragen für den Zeit von 20.07.2010 bis 30.09.2010 (Zeitraum 1) wurden vom Bf. im Zuge der Nachschau durch die belangte Behörde am 21.10.2010 wie folgt beantwortet:

”...

1. Welche verschiedenen Varianten von Pokerspielen in Turnierform werden in Ihrem Betrieb angeboten?

Antwort: Texas Hold-em, Omaha

2. Die entsprechenden Spielregeln sind jeweils vorzulegen!

Antwort: nicht vorhanden

3. Welche Aufzeichnungen werden geführt?

Antwort: Aufzeichnung über die Turniere (Einsätze und Gewinne)

4. Vorlage der Gewerbeanmeldung und des Auszuges aus dem Gewerberegister?

Antwort: Gewerberegisterauszug NR BH DG. wurde vorgelegt. Betrifft: Gastgewerbe in der Betriebsart „Cafe-Restaurant“. Es wurde zunächst bei der BH DG. Frühjahr 2008 mündlich um das Gewerbe „Halten erlaubter Kartenspiele“ angesucht. Am 07.06.2010 wurde nochmals schriftlich angesucht.

5. Welche Spielerdaten werden wann erhoben (Name, Einkommen, Spielverhalten, etc.)? Wo sind sie verwahrt?

Antwort: Vor- und Nachname sowie Herkunft. Die Aufzeichnungen sind im Betrieb vorhanden.

6. Welche Aufzeichnungen werden von wem geführt, sodass eine (genaue) Abrechnung der Einsätze und Gewinne möglich ist?

Antwort: Die Aufzeichnungen werden von Herrn M P geführt, Einsätze und Gewinne sind ersichtlich.

7. Wer ist Eigentümer der Geschäftsräumlichkeiten?

Antwort: Herr HK

8. Wer ist Eigentümer der Spieleinrichtung?

Antwort: Herr M P

9. Wer ist Mieter oder Pächter der Geschäftsräumlichkeiten und wer ist Besitzer der jeweiligen Spieleinrichtungen (schriftliche Vertragsunterlagen, Rechnungen, etc.) ?

Antwort: Herr M P, kein schriftlicher Vertrag

10. Seit wann befinden sich die Spieleinrichtungen in diesem Lokal und seit wann findet der Spielbetrieb statt?

Antwort: Die Spieleinrichtungen sind seit Juli 2007 im Lokal. Der Spielbetrieb findet seit Juli 2007 statt.

11. Wie erfahren die Spieler von den derzeit gültigen Spielregeln aller verschiedenen Spielvarianten?

Antwort: Die Spieler sind mit den Regeln vertraut.

12. Wie viele Angestellte nehmen während welcher Zeitdauer, welche Aufgaben wahr?

Antwort: 9 feste Dealer und 3 Aushilfsdealer, 2 Aushilfsbedienungen, 1 feste Bedienung, 1 Koch, eine Person zuständig für Sportwetten.

13. Welche Ausbildung haben die jeweiligen Angestellten?

Antwort: nur interne Ausbildung

14. Wo und von wem wurden die Angestellten im Hinblick auf die Durchführung der Spiele wie lange ausgebildet (möglichst genaue Angaben)?

Antwort: Wird von Herrn P selbst durchgeführt

15. Wie setzen sich die Einnahmen des Unternehmens aus dem Spielbetrieb zusammen?

Antwort: Gastronomie und Poker (fee) und Sportwetten

16. Wie viele Mitarbeiter sind im Unternehmen beschäftigt?

Antwort: wie Frage 12

17. In welchem Dienstnehmerverhältnis sind diese tätig? (Monatsstunden, Fixentlohnung...)? Wie wird das "Trinkgeld" verrechnet?

Antwort: Fixgehalt; Trinkgeld steht dem jeweiligen Dealer zu

18. Gibt es über den Spielbetrieb mediale Aufzeichnungen bzw. wo werden diese aufbewahrt?

Antwort: nein

19. Welche Maßnahmen wurden/werden für die Einhaltung eines geordneten, den Spielregeln entsprechenden Spielbetrieb (Malversationen von Spielern und Angestellten ...) getroffen?

Antwort: Es gibt floormen (in der Regel Herr P und zwei weitere Angestellte)

20. Ist das Lokal von einem zentralen Ort einsehbar?

Antwort: ja

21. Wie sind die täglichen Öffnungszeiten?

Antwort: ab 18h00 bis ca. 04h00 Uhr

22. Wie erfolgt die Verpflegung der Spieler während des Spielbetriebes?

Antwort: Durch eigenen Gastronomiebetrieb

23. Werden Räumlichkeiten zur Durchführung von Pokerturnieren anderen Veranstaltern zur Verfügung gestellt? Welche schriftlichen und mündlichen Vereinbarungen wurden darüber abgeschlossen?

Frage wurde nicht beantwortet

24. Wie viele Turniere wurden im Nachschauzeitraum (ab 20.7.2010) bis dato abgehalten?

Antwort: jede Woche 6 Turniere

25. Aufstellung aller bisher abgehaltenen Turniere unter Angabe der Turnierdauer, Spielvariante, Teilnehmeranzahl, Namen der Teilnehmer - falls vorhanden, Startgelder pro Turnier, Buy-in , Rebuys-Addons, Preisgeldgewinne, Namen der Gewinner?

Antwort: wird nachgereicht bis 15.11.2010

26. Wer war Veranstalter der Turniere?

Antwort: Herr M P

27. Von wem wurden die Gewinne gesponsert bzw. aus welchen Mitteln wurden sie zur Verfügung gestellt?

Antwort: Die Gewinne ergeben sich aus den Einsätzen der Spieler

28. Wie viele Spieler nehmen an den jeweiligen Spielen bei Turnieren durchschnittlich teil?

Antwort: ca. 20 Spieler, keine „sit & go“ Turniere, lediglich cash-games

29. Welcher Betrag ist von jedem Spieler für die Benützung der Spieleinrichtungen wann und an wen zu entrichten?

Antwort: Mit dem Einsatz wird eine „fee“ entrichtet.

31. Wie viele Spieler müssen mindestens an den jeweiligen Spielen teilnehmen und wie viele dürfen maximal teilnehmen?

Antwort: theoretisch kann ab 2 Spielern gespielt werden, die Maximalanzahl wird durch die Auslastung der Räumlichkeiten bestimmt.

32. Grundlagen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage?

Antwort: siehe Frage 25, wird nachgereicht.

...“

Vom Bf. wurden der belangten Behörde am 02.12.2010 Excel-Aufstellungen für die Monate Juli 2010, August 2010 und September 2010 mit Turnierdatum, Spielvariante, Buy-in, Rebuys-Addons, Teilnehmeranzahl und Gewinnrängen per E-mail übermittelt:

[...]

[...]

[...]

Aufzeichnungen über die Höhe des Einsatzes der jeweiligen Gewinner wurden nicht beigebracht, daher wurde der Einsatz von der belangten Behörde im Schätzungswege ermittelt. Zur Schätzung der Bemessungsgrundlage wurde die Formel:

$$[(\text{Buy-in} + \text{Fee} + \text{Summe Rebuy-Addon} / \text{Anzahl der Teilnehmer}) \times \text{Anzahl Gewinnränge}]$$
 herangezogen.

Am 15.12.2010 erfolgte eine weitere Nachschau für die Zeit von 01.10.2010 bis 31.10.2010.

Zu diesem Zeitraum aktenkundig ist ein Ausdruck aus dem Internet vom 19.10.2010 wonach die O e.U. unter anderem regelmäßig Pokerturniere mit unterschiedlichen Spielvarianten auf ihrer Homepage angeboten hat:

[...]

und zwei Internet-Ausdrucke vom 22.11.2010, mit Erklärung des Turniermodus für u.a. Turniere:

[...]

Vom Bf. wurde der belangten Behörde am 23.11.2010 eine Excel-Aufstellung für den Monat Oktober 2010 mit Turnierdatum, Spielvariante, Buy-in, Rebuys-Addons, Teilnehmeranzahl und Gewinnrängen per E-mail übermittelt:

[...]

Aufzeichnungen über die Höhe des Einsatzes der jeweiligen Gewinner wurden nicht beigebracht, daher wurde der Einsatz von der belangten Behörde im Schätzungswege ermittelt. Zur Schätzung der Bemessungsgrundlage wurde die Formel:

$[(\text{Buy-in} + \text{Fee} + \text{Summe Rebuy-Addon} / \text{Anzahl der Teilnehmer}) \times \text{Anzahl Gewinnränge}]$  herangezogen.

### **1.1.2. angefochtener Bescheid vom 18.01.2011:**

Die belangte Behörde ermittelte im Schätzungswege gemäß § 184 BAO unter Einbeziehung der vom Bf. beigebrachten Excel-Aufstellungen die Bemessungsgrundlage iHv € 95.990,23.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18.01.2011 setzte die belangte Behörde f für die Organisation bzw. das Angebot von Glücksspielen und den Kartenpokerspielvarianten „Texas hold-em“ und „Omaha“ in Turnierform im Geschäftslokal des Bf. (H, PLZ) im Zeitraum von 20.07.2010 bis 31.10.2010 Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit.b GebG mit EUR 23.997,57 (€ 95.990,23 x 25%) fest.

Weiters wurde eine Erhöhung der Gebühr gemäß § 9 Abs. 2 GebG mit 10% von der Gebühr mit EUR 2.399,75 (€ 23.997,57 x 10%) festgesetzt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde damit begründet, dass gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG Glückspiele, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, ... wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25% betragen. Bemessungsgrundlage dieser Art von Rechtsgeschäften sei also der Gewinn eines Spiel. Unter Gewinn verstehe man den Gewinn abzüglich des persönlichen Einsatzes des Gewinners.

Der belangten Behörde seien weder Abrechnungen, noch Unterlagen über die Gewinne der Glücksspiele vorgelegt worden. Anlässlich der Nachschau vom 21.10.2010 (Niederschrift vom 21.10.2010) sei der Behörde mitgeteilt worden, dass Aufzeichnungen, aus denen die Höhe der gesamten Einsätze und der Gewinnsumme ersichtlich sei, vorhanden seien.

Anhand der in der Folge im Verfahren vorgelegten Aufzeichnungen, aus denen die Anzahl der Teilnehmer und der Gewinnränge, sowie die Höhe der Einsätze, der rebuys (add-ons), der Gebühr, sowie der Gewinnsumme des jeweiligen Tageturniers hervorgegangen sei, sei der Gewinn wie folgt berechnet worden:

Der Einsatz sei zunächst im Schätzungswege ermittelt worden. Dabei sei der durchschnittliche Einsatz der Teilnehmer des jeweiligen Turniers errechnet und mit der Anzahl der Gewinnränge multipliziert worden [Formel:  $(\text{Buy-in} + \text{Gebühr} + \text{Summe Rebuy/Addon} / \text{Anzahl Teilnehmer}) \times \text{Anzahl Gewinnränge}$ ].

Diese Formel sei in die beigelegten Tabellen eingearbeitet worden und ergebe für den Zeitraum 20.07.2010 bis 31.10.2010 eine Gesamtbelehrungsgrundlage (Gewinn) von EUR 95.990,23.

[...]

[...]

[...]

[...]

Hinsichtlich der Erhöhung gemäß § 9 GebG sei die Erhöhung um 10% festgesetzt worden, da der Bf. bislang keine Kenntnis der Gebührenpflicht hatte und die Verletzung der Gebührenvorschrift auch erstmalig erfolgt sei.

### **1.1.3. Berufung vom 21.02.2011**

Die Berufung richtete sich gegen die Festsetzung der Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit b GebG vom 18.01.2011. In der Berufung vom 21.02.2011 mit Antrag auf mündliche Verhandlung brachte der Bf. vor:

1. dass nur jene Pokerspiele, deren Spielausgang mehrheitlich vom Zufall abhänge unter § 1 Abs 2 GSpG subsumiert werden können. Alle anderen Pokerspiele, deren Spielausgang z.B. vom Können, Gedächtnisleistung oder Schnelligkeit abhänge, seien keine Glücksspiele iSd GSpG sondern Geschicklichkeitsspiele. Daher sei es aus verfassungsrechtlicher Sicht unzulässig Pokerspiele per se als Glücksspiele iSd § 1 GSpG zu qualifizieren. Es müsse daher auch wie bisher auf den „konkreten Einzelfall“ abgestellt werden.
2. Entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde seien die Spieler verpflichtet die Abgaben gemäß § 28 Abs. 3 GebG zu entrichten. Folglich sei die Abgabenbehörde verpflichtet die Pokerspieler ausfindig zu machen und diese zur Entrichtung der Abgaben zu verpflichten. Die Vorschreibung der Abgaben an den Bf. sei nicht richtig gewesen, denn der Bf. sei nur Betreiber des Gastronomiebetriebes und nicht Veranstalter. Vielmehr würden diese Spiele von den Gästen selber organisiert werden. Dies sei ähnlich der Situation, wenn die Leute sonntags nach dem Kirchenbesuch in einem Gasthaus Karten spielen.
3. Die Berechnung der Gebührenhöhe die von der Abgabenbehörde im Schätzungswege ermittelt worden war, sei nicht nachvollziehbar und auch viel zu hoch. Woher die angewendete Formel komme, sei ebenso unklar und für den Bf. nicht nachvollziehbar.

Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben in eventu den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass keine oder eine niedrigere Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit. b GebG festgesetzt wird.

Die Berufung wurde am 02.05.2011 dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

In der Stellungnahme der belangten Behörde wurde vorgebracht, dass folgende Punkte strittig seien:

1. ob Poker ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 2 GSpG 1989 darstellt
2. ob der Bf. Steuerschuldner iSd § 28 Abs. 3 GebG ist und
3. die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Diesbezüglich gab die belangte Behörde folgende Stellungnahme ab:

ad 1) Durch die mit 20.07.2010 in Kraft getretene Glücksspielgesetznovelle 2008 habe der Gesetzgeber im § 1 Abs. 2 GSpG klargestellt, dass Poker und dessen Spielvarianten, zu denen auch Texas Hold-em und Omaha gehören, Glücksspiele iSd GSpG sind und habe damit der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 09.08.2005, 2000/17/0201) Rechnung getragen und auch die langjährige Rechtsansicht des BMF bestätigt (u.a. UVS Wien 03.08.2000, 06/06/5595/99; UFS Wien 05.04.2007, RV/1666-W06, RV/1665-W/06, RV/1138-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02). Kernfrage aller dieser Entscheidungen für die Qualifikation des Pokerspiels sei, ob der Spieler den Spielausgang durch seine Spielentscheidung in einem solchen Maß beeinflussen könne, dass keine vorwiegende Zufallsabhängigkeit iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliege. Das heißt, dass das entscheidende Unterscheidungskriterium zum Geschicklichkeitsspiel der Zufall bzw. das Zufallselement sei. Als Zufallselemente beschreibe der VwGH dabei jene Elemente, die unabhängig vom zielbewussten Handeln, der Geschicklichkeit und dem Belieben der beteiligten Personen den Spielgang beeinflussen würde. Auch ein nur geringfügiges Überwiegen des Zufallselements genüge also für die Qualifikation als Glücksspiel (Lehner, Poker ein Spiel im Visier der Verwaltungsbehörde?, taxlax 2007, 263). Der Umstand, dass der Ausgang dieser Spiele zum größten Teil nicht von den Spielern selbst beeinflusst werden könne, rechtfertige letztlich, solche Spiele einer restriktiven Regelung zu unterwerfen (vgl. VwGH 04.08.2005, 2004/17/0035).

ad 2)

Der Bf. sei als Veranstalter der Pokerturniere anzusehen, dies ergebe sich daraus, dass die Teilnahme auf der Homepage des Bf. von diesem beworben und angeboten werde und von ihm die Turniere und die Art der Turniere bestimmt worden waren. Der Bf. habe die Startgelder übernommen, die fees einbehalten und die Aufzeichnungen über die Turniere geführt. Auch die Dealer seien Angestellte des Bf.. Weiters habe der Bf. bei der abgabenrechtlichen Nachschau am 21.10.2010 zu Protokoll gegeben, dass er der Veranstalter der Pokerturniere sei (siehe Handakt ABNr. 12/052/10, AS 17, Frage 26). Aus § 28 Abs. 3 GebG igF bis 31.10.2010 ergebe sich, dass zur Entrichtung der Gebühr die Teilnehmer und der Veranstalter der Glücksspiele zur ungeteilten Hand verpflichtet seien. Dies bedeute, dass der Bf. als Veranstalter unmittelbarer Gebührenschuldner sei.

ad 3)

Im Zuge der abgabenrechtlichen Nachschau sei die Bemessungsgrundlage aus den vom Bf. vorgelegten Teilnehmerlisten im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt worden.

Dies sei mangels der Führung von Aufzeichnungen durch den Bf. notwendig gewesen. Dabei sei folgendermaßen vorgegangen worden:

Aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen über die Gesamteinsätze (buy-ins und rebuys) der Gewinner seien die Einsätze mit einem Durchschnittswert nach der Formel:

[Gesamt buy-ins (Einsatz x Teilnehmerzahl) + Gesamt rebuys (Einsatz x rebuys)]/ Teilnehmerzahl

ermittelt worden. Dieses Ergebnis sei um die fee erhöht und entsprechend der Gewinnränge multipliziert worden und habe den Gesamteinsatz auf die Gewinnränge ergeben. Der berechnete Gesamteinsatz sei zur Ermittlung des Gewinnst vom Gesamtgewinn in Abzug gebracht worden.

Obgleich das Gebührengesetz keine Berechnungsformel zur Ermittlung des Gewinnst enthalte, stelle die Berechnung durch die Abgabenbehörde eine nachvollziehbare Ermittlung der Bemessungsgrundlage iSd § 184 BAO dar mit der die Abgabenbehörde der wahren Bemessungsgrundlage möglichst nahe komme.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBI I 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Berufung war am 31.12.2013 unerledigt. Mit 1.1.2014 ging das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung X des Bundesfinanzgerichtes über. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung X gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung XX neu zugeteilt.

## **1.2. Zeitraum vom 01.01.2011 bis 30.06.2012**

### **1.2.1. verwaltungsbehördliches Ermittlungsverfahren**

Am 11.06.2012 erfolgte am Standort des Einzelunternehmens O e.U., H, PLZ/BH. eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO bezüglich Glückspielabgabe durch die belangte Behörde. Im Zuge dieser Amtshandlung wurden Mitarbeiter und Gäste vor Ort einvernommen und diese Aussagen niederschriftlich festgehalten (Niederschriften liegen dem Akt bei).

Zusammenfassend hätten die im Lokal als Zeugen einvernommenen Mitarbeiter (2 Dealer, 1 Floorman) im Wesentlichen angegeben, dass der Bf. der Verantwortliche des Pokerlokals und auch Veranstalter der Pokerturniere sei. Die Turniere werden im Lokal oder im Internet bekanntgegeben. Der Bf. sei ca. 2- 3 mal pro Woche im Lokal anwesend. Er habe die Mitarbeiter eingestellt. Gespielt werde täglich ab ca. 18.00 Uhr. Insgesamt gäbe es im Lokal sieben Tische. Gestartet werde üblicherweise mit Turnieren,

diese würden täglich stattfinden, manchmal danach auch noch Cashgames. Gespielt werde hauptsächlich die Variante Texas'Holdem. Auch die Variante Omaha werde gespielt, aber viel weniger. Bei Cashgames würden im Durchschnitt sieben Personen pro Tisch teilnehmen und durchschnittlich ca. 20 bis 25 Spiele pro Stunde gespielt. Der Wert der Jetons beim Cashgame entspreche dem Nominalwert in Euro. Einmal im Monat werde der Jackpot ausgespielt, teilnahmeberechtigt seien nur Spieler die zehn Cashgamesrunden pro Monat haben. Das Preisgeld sei immer € 3.000,--. Bei den Pokerturnieren nehmen ca. 30 - 40 Personen teil. Die Gewinne der Turniere werden von den Spielern durch die buy-ins und re-buys finanziert. Die buy-ins betragen zwischen € 10 und € 80 und die entry-fees zwischen € 4 und € 8 und sind auch im Internet abrufbar. Die Turnierabrechnung und die Aufzeichnung werde vom Floorman (Excel-Sheet) durchgeführt.

Auch zwei anwesende Gäste wurden als Zeugen einvernommen. Zusammenfassend hatten die im Lokal anwesenden Gäste im Wesentlichen niederschriftlich angegeben, dass der Bf. der Verantwortliche des Pokerlokals sei und ca. 2 bis 3 mal pro Woche anwesend sei. Es werde täglich Poker gespielt vorwiegend Texas'Holdem, aber auch Omaha. Bei Cashgames würden max. 9 Personen pro Tisch spielen. Bei Cashgames entspreche der Jetonwert dem Nominalwert in Euro, bei Turnieren nicht.

Gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG fand am 03.09.2012 eine Außenprüfung in den Geschäftsräumlichkeiten des O e.U. statt. Nach der Niederschrift über die Außenprüfung vom 03.09.2012 wurde von der belangten Behörde erhoben, dass der Bf. am Standort H, PLZ/BH. im Zeitraum 01.01.2011 bis 30.06.2012 Pokerspiele in Cashgame- und Turnierform veranstaltete. Aufgrund der unterbliebenen Selbstberechnung der Abgaben und der Ergebnisse der durchgeführten Nachschau und Außenprüfung, erließ die belangte Behörde, nach der Schlussbesprechung mit dem Bf. am 13.11.2012, achtzehn Bescheide gemäß § 201 BAO für den Zeitraum 01.01.2011 bis 30.06.2012. Im Rahmen der Schlussbesprechung gab der Bf. zu Protokoll, dass für ihn die rechtliche Situation nicht geklärt ist, dies werde auch durch die von ihm eingeholten rechtlichen Beratungen bestätigt.

Vom Bf. wurden der belangten Behörde per E-Mail Excel-Aufstellungen für die einzelnen Monate übermittelt. Auzug aus den gemeldeten Daten:

Pokerturniere für das Jahr 2011

[...]

Pokerturniere für das Jahr 2012

[...]

Cashgames für das Jahr 2011

[...]

Cashgames für das Jahr 2012

[...]

### 1.2.2. angefochtene Bescheide vom 16.11.2012

Aufgrund der unterbliebenen Selbstberechnung der Gebühr erließ die belangte Behörde am 16.11.2012 achtzehn Bescheide gemäß § 201 BAO und setzte die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG fest für:

Monat	Poker Turnierform €	Poker Cashgames €	Glücksspielabgaben gesamt €
Jänner 2011	3.750,40	44.710,40	48.460,80
Februar 2011	2.622,40	40.105,60	42.728,00
März 2011	2.936,96	40.278,40	43.215,36
April 2011	5.224,00	37.612,80	42.836,80
Mai 2011	4.051,04	42.928,00	46.979,04
Juni 2011	4.696,80	42.985,60	47.682,40
Juli 2011	5.304,88	47.763,20	53.068,08
August 2011	4.671,20	50.064,00	54.735,20
September 2011	3.758,23	45.692,80	49.451,03
Oktober 2011	4.134,40	53.283,20	57.417,60
November 2011	4.727,23	47.884,80	52.612,03
Dezember 2011	5.107,73	58.323,20	63.430,93
Jänner 2012	5.080,00	56.003,20	61.083,20
Februar 2012	5.071,20	46.998,40	52.069,60
März 2012	5.320,80	56.211,20	61.532,00
April 2012	4.123,20	44.323,20	48.446,40
Mai 2012	4.936,00	59.526,40	64.462,40
Juni 2012	4.382,88	65.625,60	70.008,48

Jeder Bescheid wurde folgendermaßen begründet:

*"Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zugrunde gelegt. Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil bildet.*

*Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi 3 BAO da kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben wurde. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen."*

Auszug aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung am 13.11.2012 und der Übersicht Berechnung Bemessungsgrundlage vom 16.11.2012:

*"... Die Bemessungsgrundlage bilden die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers.*

*Diese entsprechen den übermittelten Aufstellungen der täglichen Gewinnsummen:*

*[...]*

*Cashgames unterliegen gemäß § 57 (1) GSpG einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Für die von Herrn P im Casino BH. veranstalteten Cashgames wird nach einem bestimmten Schlüssel ein Tischgeld (Rake) errechnet, welches sich nach der Höhe des Pots (Summe der Einsätze) richtet. Es wurden Aufzeichnungen geführt, aus denen die Höhe des täglichen Tischgelds ersichtlich ist. Über die Höhe der Einsätze der einzelnen Spiele wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt.*

*Die Höhe der Bemessungsgrundlage kann daher nicht aus den Aufzeichnungen ermittelt werden. Es erfolgt somit die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO.*

*Mit Hilfe der Tabelle, die die Höhe des Tischgeldes je nach Höhe des Pots festlegt, kann ermittelt werden, in welchem Verhältnis das Tischgeld zum Pot steht.*

*Da aufgrund der Aussage des Floormans im Zuge der am Standort BH. durchgeführten Befragung am 11.06.2012 der durchschnittliche Pot bei cashgames € 50,00 beträgt, wurde ausgehend davon das durchschnittliche Verhältnis des Tischgelds zum Pot für eine Bandbreite von € 20,00 bis € 60,00 errechnet. Das Tischgeld beträgt somit ca. 5% der Summe der Einsätze (Pot). Somit kann aufgrund der Tischaufzeichnungen auf die Höhe der Einsätze geschlossen werden.*

*Es ergibt sich somit folgende Bemessungsgrundlage für die Cashgames:*

*[...]*

*..."*

### **1.2.3. Berufungen gegen die Bescheide vom 21.12.2012**

Fristgerecht wurden gegen die achtzehn Bescheide Berufungen im Wesentlichen mit demselben Vorbringen erhoben und vom Bf. vorgebracht,

1. dass er am Standort H, PLZ/BH. das Pokerkasino betreibe. Dort würden sich interessierte Spieler treffen, um gegeneinander verschiedene Arten von Poker, insbesondere Pokerturniere und Poker „Cashgames“, zu spielen. Die Organisation der jeweiligen Spiele erfolge dabei ausschließlich durch die teilnehmenden Spieler selbst. Der Bf. erhalte von den Spielern lediglich Tischgelder in unterschiedlicher Höhe. Der Bf. sei nicht Schuldner der Abgabe.

Er erfülle nicht den Tatbestand des Vermittlers gemäß § 59 Abs. 5 GSpG, da er keine Glücksspieleinsätze oder Gewinne annehme und auch den Glücksspielvertrag nicht zustandebringe, denn all das würden die Spieler selbst und untereinander tun. Er sei auch kein Vertragspartner der Spielteilnehmer, da damit nur derjenige gemeint sei, der mit dem Spieler den Glücksspielvertrag abschließe. Der Glücksvertrag werde zwischen den Spielern selbst abgeschlossen.

Weiters sei er auch nicht Veranstalter des Glücksspiels, denn das Mischen und Teilen der Karten, die Festlegung der Spielregeln und die Entscheidung in Zweifelsfällen - mithin alles, was mit dem Spiel zu tun habe - werde von den Spielern selbst organisiert. Bei Pokerturnieren werde die Verlosung und Festsetzung der Sitzplätze, die Einhebung des Startgeldes und die Auszahlung des Spielkapitals von den Spielern übernommen. Außerdem würden die Spieler über die Auszahlung des Preisgeldes entscheiden. Dieses Preisgeld würde zusätzlich zu Gewinn und Verlust und abhängig vom Rang der Spieler verteilt. Bei den „Cashgames“, einer Variante des Pokerspiels bei der nach Verlust des Startkapitals die Möglichkeit eines Nachkaufs bestehe, verhalte es sich ebenso. Der Bf. erhalte von den Spielern lediglich ein Tischgeld in jeweils variierender Höhe.

Als Abgabenschuldner der Einsätze bzw. der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen seien daher richtigerweise die jeweiligen Spieler der Pokerturniere bzw. der „Cashgames“ zu qualifizieren. Diese würden den gesetzlichen Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG verwirklichen. Und selbst wenn die Behörde davon ausginge, dass der Bf. Abgabenschuldner sei, könne diese Abgabenschuld keinesfalls in der festgesetzten Höhe bestehen. Der Bf. habe ausschließlich das Tischgeld erhalten und dies der Behörde auch mitgeteilt. So laute es in der Begründung des Abgabenbescheids: „*Es wurden Aufzeichnungen geführt, aus denen die Höhe des täglichen Tischgelds ersichtlich ist*“. Nur diese Beträge können als Bemessungsgrundlage für die Abgabenschuld des Bf. herangezogen werden.

2. dass die Bemessungsgrundlage für die Pokerturniere von der Behörde falsch gewählt worden sei. Denn gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen

die Teilnahme vom Inland aus erfolge, einer Glücksspielabgabe in Höhe von 16% der Einsätze. Bei turnierförmigen Ausspielungen würden außerhalb des Anwendungsbereichs von § 17 Abs. 2 GSpG an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerte Leistungen) des Turniers treten. Somit diene als Bemessungsgrundlage außerhalb des konzessionierten Glücksspiele nicht der Einsatz, sondern der vermögenswerte Gewinn (RV 658 BlgNR 24. GP).

Die den Bescheid erlassende Behörde gehe, wie im Schlussbesprechungsprogramm vom 05.11.2012 dargelegt, davon aus, dass die ihr übermittelten Aufstellungen der täglichen Gewinnsummen die „in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers“ wiedergeben würden und für die Berechnung der Abgabe heranzuziehen seien. Diese Annahme sei unrichtig. Was der Gesetzgeber mit „in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistungen des Turniers“ gemeint habe, werde vom GSpG selbst nicht näher definiert. Aus den Materialien zur Glücksspielgesetznovelle 2008 (BGBl I 54/2010, kurz: „GSpG-Nov 2008“; RV 658 BlgNR 24. GP) gehe vielmehr hervor: „ *Die Glücksspielabgabe bei turnierförmigen Ausspielungen (z.B. verbotenes Pokerturnier) beträgt 16% der Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen des Turniers (Preisgelder). Aus dem Monopol ausgenommene „Wirtshauspokerturniere“ sind von der Glücksspielabgabe befreit. Unter „turnierförmiger Ausspielung“ wird der Turnierbegriff des § 4 Abs. 6 verstanden.*“

Somit seien für die Berechnung der Abgabe nicht die im Rahmen des Turniers erspielten Gewinne heranzuziehen, sondern ausschließlich die zusätzlich - neben den Pokergewinnen - gewährten Preisgelder. Die bescheiderlassende Behörde habe sohin die Bemessungsgrundlage falsch gewählt. Unabhängig davon sei es dem Bf. auch faktisch gar nicht möglich, vor allem im Hinblick auf die Eigenart des Pokerspiels, den damit einhergehenden Gewinnmöglichkeiten und der personellen Kapazitäten, die Spieler zur Leistung einer Abgabe von 16% des Einsatzes zu verhalten.

3. dass die Bemessungsgrundlage für die „Cashgames“ durch Schätzung gemäß § 184 der BAO ermittelt worden sei. Die Möglichkeit, eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorzunehmen, bestehe für die Behörde nur dann, wenn sie die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne. Grundsätzlich stehe der Behörde die Wahl der Schätzungsmethode frei; sie habe aber die im Einzelfall geeignete Methode zu wählen (VwGH 19.03.1985, 84/14/0144). Zudem müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei durchgeführt werden, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlage bestehe, müsse mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 9. Auflage, 2007, Rz 248). Werde eine Schätzung vorgenommen, seien zudem besonders hohe Anforderungen an die Begründung des Bescheids gestellt (Stoll, BAO Kommentar Band I, 1994, 697ff).

Im vorliegenden Sachverhalt habe die Behörde, die als Tischgelder bekanntgegebenen Beträge in Zusammenschau mit der einmaligen Aussage eines Angestellten (eines sogenannten „Floorman“) im Zuge der Befragung vom 11.06.2012, dass der durchschnittlichen Pot bei „Cashgames“ EUR 50,00 betrage, als Grundlage für die

Schätzung der Bemessungsgrundlage für insgesamt 18 Monate herangezogen. Dies widerspreche jeder Lebenserfahrung. Die vorliegende Begründung genüge auch keinesfalls dem Erfordernis schlüssiger und folgerichtiger Gedankengänge.

4. dass die Verwaltungsbehörde nach der ständigen Judikatur des VfGH die Verpflichtung habe verfassungswidrig erscheinende Normen verfassungskonform auszulegen. Den Bf. mit einer Steuerbelastung von 16% des Einsatzes eines Pokerspiels zu belasten, obwohl von ihm lediglich ein Tischgeld eingenommen werde, welches deutlich unter diesem Wert liege, sei eklatant verfassungswidrig; es läge eine Erdrosselungssteuer vor. Die Abgabenbehörde sei daher verpflichtet, eine normkonforme Auslegung zu wählen, die diese Verfassungswidrigkeit vermeide – z.B. dadurch, lediglich das Tischgeld als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde, die Berufungen als unbegründet abzuweisen und brachte vor, dass

ad 1. veranstalten heiße, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zu Glücksspiel zu geben. Ein Spiel veranstalte daher, wer einem bestimmten oder unbestimmten Interessentenkreis eine (in Anspruch genommene) Spielgelegenheit verschaffe. Im Sinne dieser Bestimmung veranstalte derjenige Glücksspiele, der auf seinen Namen und auf sein Risiko Glücksspiele durch Spieler durchführen lasse. Veranstalten bedeute, dass jemand als Verantwortlicher ein solches Glücksspiel unterstützend stattfinden lasse. Im Sinne dieser Bestimmung veranstalte derjenige Ausspielungen zur Teilnahme vom Inland aus, der auf seinen Namen und auf sein Risiko Glücksspiele in Form von Ausspielungen (§ 2 GSpG) durch Spieler durchführen lasse.

Durch die Neufassung des Glücksspielgesetzes sei auch nochmals verdeutlicht worden, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist und eine Ausspielung vorliege, wenn der mitwirkende Veranstalter beispielsweise nicht selbst die Gewinne stelle, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirke. Es sei daher ausreichend, wenn sich die Veranstaltung beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußere. Das Anbieten von Glücksspielen wie z.B. international gebräuchliche Poker-Spielvarianten (z.B. Texas Hold'Em, Omaha, 7 Card Stud, 5 Card Draw) sei gemäß § 4 Abs. 1 GSpG nur dann kein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes, wenn diese nicht in Form einer „Ausspielung“ angeboten werden und überdies bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge durchgeführt würden. Ob ein Bankhalter mitwirke oder nicht, sei für den Ausnahmentatbestand nicht mehr (so wie in § 4 Abs. 1 GSpG aF) maßgeblich und auch nicht für die Abgabe. Wenn der Bf. vorbringe, dass er nicht Veranstalter und somit auch nicht Abgabenschuldner sei, da das Mischen und Teilen der Karten, die Festlegung der Spielregeln und die Entscheidung in Zweifelsfällen - mit hin alles, was mit dem Spiel zu tun habe - die Spieler organisieren würden, so widerspreche dies nicht nur den Aussagen

in den Niederschriften bei der Amtshandlung vom 11.06.2012, sondern entbehre auch jeglichen Logik, warum dann der Bf. 2 Floorman und 10 Dealer eingestellt habe und diese auch bezahle, wenn doch von den Spielern alles selbst organisiert werde.

So sei vom Floorman zur Niederschrift gegeben worden, dass seine Aufgabe u.a. die Leitung der Turniere sei und er den Ablauf regle. Wenn ein Spieler die Regeln eines Spieles nicht kenne, werde diesem eine kurze mündliche Einführung vom Dealer gegeben. Außerdem sei auch ausdrücklich bekannt geben worden, dass Veranstalter das Pokerkasino sei und der Machthaber dieses Casinos der Bf. sei. Auch die aufliegenden Hausregeln widersprechen dem Vorbringen, dass der Bf. nichts regle. Der Bf. sei daher eindeutig der Veranstalter und somit der Abgabenschuldner.

ad 2. die Ausführungen des Bf. bezüglich der Bemessungsgrundlage bei "Turnieren" in sich nicht schlüssig und nachvollziehbar seien. Die Schlussfolgerung, die der Bf. aus den Materialien zur Glücksspielnovelle 2008 zu ziehen vermeine, nämlich dass lediglich die neben den Gewinnen eines Turnieres zusätzlich gewährten Preisgelder als „in Aussicht gestellter Gewinn“ zu verstehen seien, entbehre jeglicher Logik. Unter „in Aussicht gestellter vermögenswerter Leistungen (Gewinn)“ sei alles zu verstehen, was den Spielern als Gewinnmöglichkeit bei einem Turnier in Aussicht gestellt werde. Bei Turnieren gebe es im Vorhinein festgelegte Regeln, es sei im Vorhinein genau festgelegt, welcher Gewinnrang welchen Gewinn in welcher Höhe erhalte. Bei garantierten Gewinnen sei es sogar so, dass die Gewinne auch ohne ausreichende Dotierungen - nicht genug von Spielern geleisteten buy-ins - fix in Aussicht gestellt würden.

Bei den Turnieren sei daher dieser Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe heranzuziehen, die Berechnung der Glücksspielabgabe erfolge daher richtig. Dem Vorbringen, dass es faktisch nicht möglich sei bei Turnieren nachzuvollziehen, was der in Aussicht gestellte Gewinn sei, sei zu entgegnen, dass dies bei Turnieren aufgrund der Aufzeichnungen und Transparenz kein Problem darstellen dürfe.

ad 3. die Schätzungsbefugnis sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach erstrecke.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28.2.1995, 94/14/0157; 19.3.2003, 2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022; vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio).

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 15.7.1998, 95/13/0286; 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187).

Es sei jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016; 25.6.1998, 97/15/0218, 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094). Das gewählte Verfahren habe stets auf das Ziel gerichtet zu sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hätten

(VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187). Im Falle einer Schätzungsberichtigung stehe die Wahl der Schätzungsweise der Abgabenbehörde frei. Es sei jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (VwGH 24.9.2003, 99/13/0094).

Die Spieleinsätze würden bei den Cashgames von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen würden nicht vorliegen. Dies könne vom Prüfer nicht nachgeholt werden. Der Abgabepflichtige führe lediglich Aufzeichnungen über das Tischgeld. Das bedeute für die Glücksspielabgabe, dass die Bemessungsgrundlage zu den Cashgames nur im Schätzungswege ermittelt werden könne, und als Grundlage für eine Schätzung lediglich diese Größe herangezogen werden könne.

Die Berechnung des Finanzamtes baue daher auf den Aufzeichnungen des Tischgeldes auf. Bei den Cashgames würden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten. Dabei sei das Tischgeld mit durchschnittlich 5% des Pots angenommen worden. Anhand der vorgelegten „Tischabrechnungen“ sei eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen worden. Je nach Pothöhe, ergebe sich ein differenzierender Prozentsatz. Die gewählte Schätzungsweise entspreche den Erfahrungswerten der belangten Behörde. Die Verhältnisrechnung sei branchenüblich und der angesetzte Prozentsatz liege über den von vergleichbaren Casinos und sei somit die Bemessungsgrundlage an der unteren Grenze angesetzt worden (je höher der Prozentsatz desto niedriger die Bemessungsgrundlage).

ad 4. wenn der Bf. vorbringe, die Glücksspielabgabe sei eine Erdrosselungsteuer, sei diesem der Beschluss des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) 21.9.2012, B 1357/11-16 entgegen zu halten: „In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN).“

Am 12.03.2013 wurde der Vorlagebericht beim unabhängigen Finanzsenat eingebbracht. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBI I 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Berufung war am 31.12.2013 unerledigt. Mit 1.1.2014 ging das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung X des Bundesfinanzgerichtes über. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung X gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung XX neu zugeteilt.

## **1.3. Zeitraum vom 01.07.2012 bis 30.07.2013**

### **1.3.1. verwaltungsbehördliches Ermittlungsverfahren**

Mit Schreiben vom 23.11.2012 gab der steuerliche Vertreter des Bf. eine Berichtigung, der bereits am 20.11.2012 gemeldeten Bemessungsgrundlagen, für die Glücksspielabgaben der Monate Juli bis Oktober 2012 bekannt.

[...]

Nach dem Antrag der bescheidmäßigen Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 07/2012 bis 07/2013 vom 14.10.2013 wurde am 05.11.2013 von der belangten Behörde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt.

Im Zuge dieser Außenprüfung ersuchte die belangte Behörde den Bf. mit E-Mail vom 08.11.2013 um Abklärung noch offener Fragen.

Diese wurden vom Bf. mit E-Mail vom 25.11.2013 beantwortet:

1) Aus den vorgelegten Abrechnungen ist bei den Turnieren die Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehbar. Es wird ersucht, analog zu den Unterlagen der letzten Prüfung, auch die jeweilige Höhe des Buy-ins, die Anzahl der Teilnehmer sowie die Anzahl der Re-buys/ Add-ons bekanntzugeben.

Anwort des Bf: "*Im Anhang sind die Buy-In, Re-Buy und Add-On Aufstellungen wie angefordert beigefügt. Lt. meiner Rechtsansicht wären diese nicht nötig, da die Bemessungsgrundlage unabhängig von Re-Buys, Buy-Ins oder Add-Ons ermittelt werden können.*"

2) Im Rechtsmittel eingebracht gegen die aufgrund der letzten Prüfung ergangenen Bescheide wurde u.a. die Schätzmethode bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für cashgames bemängelt. Für die Anmeldung zur Glücksspielabgabe wurde jedoch, wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, offensichtlich dieselbe Methode zur Schätzung der Höhe der Pots (=Bemessungsgrundlage) angewandt. Um Erläuterung wird gebeten.

Anwort des Bf: "*Die vorgelegten Unterlagen waren wie angefordert die Unterlagen vom angegebenen Zeitraum 07/2012 - 07/20. Lt unserer Meinung müßten auch hier, nur die Tischgelder als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Aus diesem Grund habe ich Ihnen die Tischgelder geschickt. Falls dies nicht als Bemessungsgrundlage dienen sollte, möchte ich hiermit auch die bisher gewählte Bemessungsgrundlage bemängeln, da hierfür eine viel zu hohe durchschnittliche Potthöhe als Berechnungsgrundlage hergenommen wurde.*"

3) Im Monat März 2013 besteht eine Differenz zwischen der angemeldeten und der aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehenden Bemessungsgrundlage der cashgames

in Höhe von € 8.000,00. (angemeldet wurden € 300.560,00, laut Unterlagen sind es jedoch € 292.560,00). Um Klärung wird ersucht.

Antwort des Bf.: "Wie bereits telefonisch angesprochen, ist der richtige Betrag 292.560,- €"

Die Schlussbesprechung fand am 10.12.2013 statt. Die belangte Behörde erließ am 16.01.2014 zwölf Bescheide gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO für den Zeitraum 07/2012 bis 07/2013.

### **1.3.2. angefochtene Bescheide vom 16.01.2014**

Der Bf. beantragte mit Schreiben vom 14.10.2013 die bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs. 3 Z 2 BAO für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum 07/2012 bis 07/2013.

Nach einer Außenprüfung beim Bf. erließ die belangte Behörde am 16.01.2014 zwölf Bescheide und setzte die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG fest für:

<b>Monat</b>	<b>Poker Turnierform €</b>	<b>Poker Cashgames €</b>	<b>Glücksspiel- abgaben gesamt €</b>
Juli 2012	4.720,64	56.096,00	60.816,64
August 2012	5.626,40	47.916,80	53.543,20
September 2012	4.684,32	41.459,20	46.143,52
Oktober 2012	5.562,40	41.920,00	47.482,40
November 2012	7.237,60	39.408,00	46.645,60
Dezember 2012	5.552,80	53.993,60	59.546,40
Jänner 2013	3.526,46	34.972,80	38.502,26
Februar 2013	3.773,60	37.315,20	41.088,80
März 2013	5.620,80	46.809,60	52.430,40
April 2013	7.559,20	42.675,20	50.234,40
Mai 2013	5.180,80	52.854,40	58.035,20
Juni 2013	3.112,80	31.235,20	34.348,00
Juli 2013	2.201,28	14.496,00	16.697,28

Jeder Bescheid wurde folgendermaßen begründet:

*"Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt. Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung*

oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bildet.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi 2 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigten. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen."

Auszug aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung am 10.12.2013 und der Übersicht Berechnung Bemessungsgrundlage vom 16.01.2014:

"...

Die Bemessungsgrundlage bilden die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers. Diese entsprechen den vom Unternehmen geführten Aufschreibungen der täglichen Gewinnsummen.

Die Glücksspielabgabe wurde der belangten Behörde angemeldet. Aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen ergeben sich folgende Differenzen zu den angemeldeten Beträgen (in den Monaten 7/2012-10/2012 wurde offenbar irrtümlich die zu berechnende Abgabe als Bemessungsgrundlage angemeldet):

[...]

Cashgames unterliegen gem. § 57 (1) GSpG einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Für die von Herrn P veranstalteten Cashgames wird nach einem bestimmten Schlüssel ein Tischgeld (Rake), das sich nach der Höhe des Pots (Summe der Einsätze) richtet. Es wurden Aufzeichnungen geführt, aus denen die Höhe des täglichen Tischgelds ersichtlich ist. Über die Höhe der Einsätze der einzelnen Spiele wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt. Die Höhe der Bemessungsgrundlage kann daher nicht aus den Aufzeichnungen ermittelt werden. Es erfolgt somit die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Wege der Schätzung gem. § 184 BAO.

Mit Hilfe der Tabelle, die die Höhe des Tischgeldes je nach Höhe des Pots festlegt, kann ermittelt werden, in welchem Verhältnis das Tischgeld zum Pot steht.

Aufgrund von Aussagen von Angestellten des Herrn P und auch aufgrund von Erfahrungswerten vergleichbarer Betriebe beträgt der durchschnittliche Pot eines cashgames ca. € 50,00. Ausgehend davon wurde durchschnittliche Verhältnis des Tischgelds zum Pot für eine Bandbreite von € 20,00 bis € 60,00 errechnet.

Das Tischgeld beträgt somit ca. 5% der Summe der Einsätze (Pot).

Dieses Verhältnis Tischgeld / Pot entspricht auch den Werten vergleichbarer Betriebe.

*Derselbe Schlüssel wurde auch den von Herrn P selbst berechneten Bemessungsgrundlagen insbesondere für den Zeitraum 11/2012 bis 07/2103 zu Grunde gelegt.*

*Für den Zeitraum 07/2012 bis 10/2012 wurden offenbar irrtümlich die errechnete Steuer als Bemessungsgrundlage angemeldet.*

*Aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen ergeben sich somit folgende Differenzen zu den angemeldeten Beträgen:*

[...]

..."

### **1.3.3. Beschwerden vom 21.02.2014**

Fristgerecht wurden mit Schreiben vom 21.12.2012 gegen die zwölf Bescheide vom 16.01.2014 im Wesentlichen mit demselben Vorbringen beschwert und die Entscheidung durch das BFG in mündlicher Verhandlung beantragt. Weiters wurde vom Bf. vorgebracht, dass er bis Ende Juli 2013 am Standort H, PLZ/BH. das Pokerkasino betrieben habe. In diesem würden sich interessierte Spieler treffen, um gegeneinander verschiedene Arten von Poker, insbesondere Pokerturniere und Poker "Cashgames", zu spielen. Die Organisation der jeweiligen Spiele erfolge dabei ausschließlich durch die teilnehmenden Spieler selbst. Der Bf. erhalte von den Spielern lediglich das jeweilige Turniergeb (Fee) bzw. die Tischgelder in unterschiedlicher Höhe.

#### **1. Zur Berechnung der Glücksspielabgabe**

Am 13.11.2012 habe im Pokerkasino eine finanzbehördliche Außenprüfung stattgefunden. Im Zuge der Schlussbesprechung sei dem Bf. vom Leiter der Amtshandlung mitgeteilt worden, wie er in Zukunft die Glücksspielabgabe berechnen müsse. Dies sei auch in die Niederschrift der finanzbehördlichen Außenprüfung aufgenommen worden:

*"Ausspielungen in Turnierform: Die Bemessungsgrundlage bilden die in Aussicht gestellten Leistungen des Turniers. Diese entsprechen den übermittelten Aufstellungen der täglichen Gewinnsummen.*

#### **Cashgames:**

*Cashgames unterliegen gemäß § 57 (1) GSpG einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Für die von Herrn P im Casino BH. veranstalteten Cashgames wird nach einem bestimmten Schlüssel ein Tischgeld (Rake), das sich nach der Höhe der Pots (Summe der Einsätze) richtet. Es wurden Aufzeichnungen geführt, aus denen die Höhe des täglichen Tischgelds ersichtlich ist. Über die Höhe der Einsätze der einzelnen Spiele wurden keine Aufzeichnungen vorgelegt. Die Höhe der Bemessungsgrundlage kann daher nicht aus den Aufzeichnungen ermittelt werden. Es erfolgt somit die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO.*

*Mit Hilfe der Tabelle, die die Höhe des Tischgeldes je nach Höhe des Pots festlegt, kann*

*ermittelt werden, in welchem Verhältnis das Tischgeld zum Pot steht. Da aufgrund der Aussage des Floormans im Zuge der am Standort BH durchgeführten Befragung am 11.06.2012 der durchschnittliche Pot bei cashgames EUR 50,00 beträgt, wurde ausgehend davon das durchschnittliche Verhältnis des Tischgelds zum Pot für eine Bandbreite von EUR 20,00 bis EUR 60,00 errechnet. Das Tischgeld beträgt somit ca. 5% der Summer der Einsätze (Pot). Somit kann aufgrund der Tischaufzeichnungen auf die Höhe der Einsätze geschlossen werden."*

Daraufhin seien dem Bf. am 21.11.2012 insgesamt 18 Bescheide zugestellt worden, mit denen die Behörde die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2011 bis Juni 2012 festgesetzt habe. Gegen diese Bescheide habe der Bf. rechtzeitig Berufung erhoben und die Aussetzung der Einhebung der Abgabe gemäß § 212a BAO beantragt. Mit Bescheid vom 08.03.2013 sei die Aussetzung der Einhebung der Abgabe bewilligt worden.

In den Berufungen habe der Bf. der Behörde mitgeteilt, dass er nicht Schuldner der (festgesetzten) Glücksspielabgabe sei. Zudem habe er vorgebracht, dass die Behörde hinsichtlich der „Cashgames“ und der Pokerturniere von einer falschen Bemessungsgrundlage ausgegangen sei. Obwohl der Bf. seiner Ansicht nach die Glücksspielabgabe gar nicht bzw. nicht in der festgesetzten Höhe schulde, habe er nach der finanzbehördlichen Nachschau die Berechnung so vorgenommen, wie der Leiter der Amtshandlung ihm dies mitgeteilt habe. Dies insbesondere deshalb, weil er sich nicht weiteren finanzbehördlichen Verfolgungshandlungen aussetzen habe wollen.

Dies sei auch aus den Prüfungsfeststellungen im Bericht vom 13.01.2014 ersichtlich; ab November 2012 habe der Bf. die Berechnung so vorgenommen, wie es der Leiter der Amtshandlung gesagt habe. Die - nach Ansicht der belangten Behörde - ab November 2012 vorgenommene „richtige“ Selbstberechnung der Glücksspielabgabe, ändere allerdings nichts daran, dass der Bf. - nach wie vor - die Rechtsansicht vertrete, dass er die geforderte Abgabe gar nicht bzw. nicht in der festgesetzten Höhe schulde.

Am 14.10.2013 habe der steuerliche Vertreter des Bf. einen Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 BAO gestellt. Daraufhin seien dem Bf. insgesamt 12 Bescheide für die Monate Juli 2012 bis Juli 2013 zugestellt worden, mit denen die Glücksspielabgabe in eben jener Höhe vorgeschrieben worden sei, die der Leiter der Amtshandlung im Zuge der behördlichen Außenprüfung dem Bf. mitgeteilt habe. Dabei sei die Behörde zum einen unrichtigerweise davon ausgegangen, dass der Bf. Schuldner der Abgabe sei, zum anderen habe die Behörde für die Berechnung der Glücksspielabgabe eine falsche Bemessungsgrundlage herangezogen.

## 2. Zur fehlenden Schuldner-eigenschaft

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist Schuldner der Abgabe der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (§ 57 Abs. 5 GSpG). Wer Vermittler ist, definiere das Gesetz selbst.

Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen

des Glücksspielvertrags auf andere Art und Weise. Der Bf. erfülle keinen dieser Tatbestände: Weder nehme er Glücksspieleinsätze oder -gewinne an, noch bringe er den Glücksspielvertrag zustande; all das würden die Spieler selbst und untereinander tun. Der Bf. sei auch weder Vertragspartner der Spielteilnehmer noch Veranstalter: Als Vertragspartner könne nämlich nur derjenige gemeint sein, der mit dem Spieler den Glücksspielvertrag abschließe. Er sei aber nicht Vertragspartner des Glücksspielvertrags; dieser werde zwischen den Spielern selbst abgeschlossen.

Weiters sei der Bf. auch nicht Veranstalter des Glücksspiels: Das Mischen und Teilen der Karten, die Festlegung der Spielregeln und die Entscheidung in Zweifelsfällen - mithin alles, was mit dem Spiel zu tun habe - werde von den Spielern selbst organisiert. Bei Pokerturnieren werde die Verlosung und Festsetzung der Sitzplätze, die Einhebung des Startgeldes und die Auszahlung des Spielkapitals von den Spielern übernommen. Außerdem werde über die Auszahlung des Preisgeldes, das wie bei Pokerturnieren üblich, abhängig vom Rang der Spieler verteilt werde, von den Spielern entschieden. Bei den „Cashgames“, einer Variante des Pokerspiels bei der nach Verlust des Startkapitals die Möglichkeit eines Nachkaufs bestehe, verhalte es sich ebenso. Der Bf. erhalte von den Spielern lediglich ein Tischgeld in jeweils variierender Höhe. Er sei somit auch nicht Veranstalter der Ausspielung.

Als Abgabenschuldner der Einsätze bzw. der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen seien daher richtigerweise die jeweiligen Spieler der Pokerturniere bzw. der „Cashgames“ zu qualifizieren. Diese würden den gesetzlichen Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG verwirklichen. Der Bf. schulde somit die Glücksspielabgabe nicht.

### 3. zur falschen Bemessungsgrundlage

Selbst wenn die Behörde davon ausgeinge, dass der Bf. Schuldner der Glücksspielabgabe sei, so sei diese keinesfalls in der vom Finanzamt bemessenen Höhe angefallen.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolge, einer Glücksspielabgabe in Höhe von 16% der Einsätze. Bei turnierförmigen Ausspielungen trete außerhalb des Anwendungsbereichs von § 57 Abs. 1 zweiter Satz GSpG an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerte Leistungen) des Turniers.

#### Pokerturniere

Regelmäßig würden im Pokerkasino von den Spielern sogenannte „Pokerturniere“ veranstaltet. Das Pokerkasino nehme an diesen Pokerturnieren nicht teil und sei auch in die Spielverträge zwischen den Spielern nicht eingebunden. Das Pokerkasino stelle lediglich die Infrastruktur zur Verfügung. Für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur bekomme der Bf. von den Spielern eine Turniergebühr in ständig variierender Höhe. Nur diese Turniergebühr könne Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sein.

#### Poker „Cashgames“

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die „Cashgames“ bediene sich die Behörde der Schätzung gemäß § 184 BAO und begründe dies damit, dass aufgrund fehlender Aufzeichnungen über die Höhe der Einsätze der einzelnen Spiele die

Bemessungsgrundlage nicht anders ermittelt werden könne. Dabei ginge sie davon aus, dass bei den - angeblich - vom Bf. „veranstalteten“ „Cashgames“ nach einem bestimmten Schlüssel ein Tischgeld („Rake“) berechnet werde, das sich nach der Höhe des Pots (Summe der Einsätze) richte (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.12.2013):

*"Mit Hilfe der Tabelle, die die Höhe des Tischgelds je nach Höhe des Pots festlegt, kann ermittelt werden, in welchem Verhältnis das Tischgeld zum Pot steht. Aufgrund von Aussagen von Angestellten von Herrn P und aufgrund von Erfahrungswerten vergleichbarer Betriebe beträgt der durchschnittliche Pot eines cashgames ca. € 50,00. Ausgehend davon wurde das durchschnittliche Verhältnis des Tischgeldes zum Pot für eine Bandbreite von € 20,00 bis € 60,00 errechnet. Das Tischgeld beträgt somit ca. 5% der Einsätze (Pot). Dieses Verhältnis Tischgeld / Pot entspricht auch den Werten vergleichbarer Betriebe."*

Die Möglichkeit, eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorzunehmen, bestehe für die Behörde nur dann, wenn sie die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne. Grundsätzlich stehe der Behörde die Wahl der Schätzungsmethode frei; sie habe aber die im Einzelfall geeignete Methode zu wählen (VwGH 19.03.1985, 84/14/0144). Zudem müsse das Schätzungsverfahren einwandfrei durchgeführt werden, die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlage bestehe, müsse mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 9. Auflage, 2007, Rz 248). Werde eine Schätzung vorgenommen, werden zudem besonders hohe Anforderungen an die Begründung des Bescheids gestellt (Stoll, BAO Kommentar Band I, 1994, 697ff). Die Behörde habe die als Tischgelder bekanntgegebenen Beträge, in Zusammenschau mit der Aussage von Angestellten (vgl. Abschlussbericht vom 30.11.2012: einmalige Aussage eines „Floorman“ im Zuge der Befragung vom 11.06.2012), dass der durchschnittliche Pot bei „Cashgames“ EUR 50,00 betrage, als Grundlage für die Schätzung der Bemessungsgrundlage herangezogen. Dies widerspreche jeder Lebenserfahrung und genüge auch keinesfalls dem Erfordernis schlüssiger und folgerichtiger Gedankengänge.

Die Behörde verkenne dabei auch, dass der Bf. für die „Cashgames“ - wie auch für die Pokerturniere - nur die Infrastruktur zur Verfügung stelle; er nehme weder an den „Cashgames“ teil, noch sei er in die Spielverträge der einzelnen Spiele eingebunden. Für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur erhalte er von den Spielern lediglich ein Tischgeld. Nur dieser Betrag könne Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sein.

#### 4. Zur Erdrosselungssteuer

Hinzuweisen sei darauf, dass Verwaltungsbehörden nach der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofs verpflichtet seien, verfassungswidrig erscheinende Normen verfassungskonform auszulegen. Den Bf. mit einer Steuerbelastung von 16% des Einsatzes eines Pokerspiels bzw. mit einer Steuerbelastung von 16% „der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers“ zu belasten, obwohl er lediglich

ein Tischgeld bzw. eine Turniergebühr einnehme, welches deutlich unter diesem Wert liegt, sei eklatant verfassungswidrig; es läge eine Erdrosselungssteuer vor. Die Abgabenbehörde sei daher verpflichtet, eine normkonforme Auslegung zu wählen, die diese Verfassungswidrigkeit vermeide - z.B. dadurch, lediglich das Tischgeld bzw. die Turniergebühr als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

#### **1.3.4. Beschwerdevorentscheidungen vom 23.04.2014**

Die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen vom 23.04.2014 begründete die belangte Behörde damit, dass

ad 1. veranstalten heiße, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zu Glücksspiel zu geben. Ein Spiel veranstalte daher, wer einem bestimmten oder unbestimmten Interessentenkreis eine (in Anspruch genommene) Spielgelegenheit verschaffe. Im Sinne dieser Bestimmung veranstalte derjenige Glücksspiele, der auf seinen Namen und auf sein Risiko Glücksspiele durch Spieler durchführen lasse.

Veranstalten bedeute, dass jemand als Verantwortlicher ein solches Glücksspiel unterstützend stattfinden lasse. Im Sinne dieser Bestimmung veranstaltet derjenige Ausspielungen zur Teilnahme vom Inland aus, der auf seinen Namen und auf sein Risiko Glücksspiele in Form von Ausspielungen (§ 2 GSpG) durch Spieler durchführen lasse.

Durch die Neufassung des Glücksspielgesetzes sei auch nochmals verdeutlicht worden, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten sei und eine Ausspielung vorliege, wenn der mitwirkende Veranstalter beispielsweise nicht selbst die Gewinne stelle, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen würden, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirke. Es sei daher ausreichend, wenn sich die Veranstaltung beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußere. Das Anbieten von Glücksspielen wie z.B. international gebräuchliche Poker-Spielvarianten (z.B. Texas Hold'Em, Omaha, 7 Card Stud, 5 Card Draw) sei gemäß § 4 Abs. 1 GSpG nur dann kein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes, wenn diese nicht in Form einer „Ausspielung“ angeboten würden und überdies bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge durchgeführt würden. Ob ein Bankhalter mitwirke oder nicht, sei für den Ausnahmentatbestand nicht mehr (so wie in § 4 Abs. 1 GSpG aF) maßgeblich und auch nicht für die Abgabe. Wenn der Bf. vorbringe, dass er nicht Veranstalter und somit auch nicht Abgabenschuldner sei, da das Mischen und Teilen der Karten, die Festlegung der Spielregeln und die Entscheidung in Zweifelsfällen - mit hin alles, was mit dem Spiel zu tun habe - die Spieler organisieren würden, so widerspreche dies nicht nur den Aussagen in den Niederschrift bei der Amtshandlung vom 11.06.2012, sondern entbehre auch jeglicher

Logik, warum dann der Bf. 2 Floorman und 10 Dealer eingestellt habe und diese auch bezahle, wenn doch von den Spielern alles selbst organisiert werde.

So sei vom Floorman zur Niederschrift gegeben worden, dass seine Aufgabe u.a. die Leitung der Turniere sei und er den Ablauf regle. Wenn ein Spieler die Regeln eines Spieles nicht kenne, werde diesem eine kurze mündliche Einführung vom Dealer gegeben. Außerdem sei auch ausdrücklich bekannt geben worden, dass Veranstalter das Pokerkasino sei und der Machthaber dieses Casinos der Bf. sei. Auch die aufliegenden Hausregeln würden dem Vorbringen widersprechen, dass der Bf. nichts regle. Der Bf. sei daher eindeutig der Veranstalter und somit der Abgabenschuldner.

ad 2. die Ausführungen des Bf. bezüglich der Bemessungsgrundlage bei "Turnieren" in sich nicht schlüssig und nachvollziehbar seien. Das Gesetz spreche bei Turnieren ausdrücklich aus, dass Bemessungsgrundlage bei Turnieren die in Aussicht gestellter vermögenswerter Leistungen (Gewinn) seien. Unter „in Aussicht gestellter vermögenswerter Leistungen (Gewinn)“ sei alles zu verstehen, was den Spielern als Gewinnmöglichkeit bei einem Turnier in Aussicht gestellt werde. Bei Turnieren gebe es im Vorhinein festgelegte Regeln, es sei im Vorhinein genau festgelegt, welcher Gewinnrang welchen Gewinn in welcher Höhe erhalte. Bei garantierten Gewinnen sei es sogar so, dass die Gewinne auch ohne ausreichende Dotierungen - nicht genug von Spielern geleisteten buy-ins - fix in Aussicht gestellt würden.

Bei den Turnieren sei daher dieser Gewinn als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe heranzuziehen, die Berechnung der Glücksspielabgabe erfolgte daher richtig. Warum der Bf. daher entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut zur Ansicht komme, die entry fees (Turniergebühren) seien als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei nicht nachvollziehbar.

ad 3. die Schätzungsbefugnis sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach erstrecke.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28.2.1995, 94/14/0157; 19.3.2003, 2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022; vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio).

Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 15.7.1998, 95/13/0286; 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187).

Es sei jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheine (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016; 25.6.1998, 97/15/0218, 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094). Das gewählte Verfahren habe stets auf das Ziel gerichtet zu sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich hätten (VwGH 18.11.2003, 2000/14/0187).

Die Spieleinsätze würden bei den Cashgames von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen würden nicht vorliegen. Dies könnte vom Prüfer nicht nachgeholt werden. Der Abgabepflichtige führt lediglich Aufzeichnungen über das Tischgeld. Das bedeutet für die Glücksspielabgabe, dass die Bemessungsgrundlage zu den Cashgames nur im Schätzungswege ermittelt werden könnte, und als Grundlage für eine Schätzung lediglich diese Größe herangezogen werden könnte.

Die Berechnung der belangten Behörde baue daher auf den Aufzeichnungen des Tischgeldes auf. Bei den Cashgames würden Tischgelder abhängig von der Pothöhe einbehalten. Dabei sei das Tischgeld mit durchschnittlich 5% des Pots angenommen worden. Anhand der vorgelegten „Tischabrechnungen“ sei eine Rückrechnung auf die Einsätze vorgenommen worden. Je nach Pothöhe, ergebe sich ein differierender Prozentsatz. Die gewählte Schätzungsmethode entspreche den Erfahrungswerten der belangten Behörde. Die Verhältnisrechnung sei branchenüblich und der angesetzte Prozentsatz liege über den von vergleichbaren Casinos und sei somit die Bemessungsgrundlage an der unteren Grenze angesetzt worden (je höher der Prozentsatz desto niedriger die Bemessungsgrundlage).

ad 4. wenn der Bf. vorbringe, dass die Glücksspielabgabe eine Erdrosselungsteuer sei, so seien diesem die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) 21.9.2012, B 1357/11-16 und 02.02.2014, B 58-62/2014-4 entgegen zu halten: „In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN).“

Mit Vorlageantrag vom 19.05.2014 brachte der Bf. Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidungen für die Monate Juli 2012 bis Juli 2013 ein.

Am 23.07.2014 wurden die Vorlageanträge dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung X gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung XX neu zugeteilt.

#### **1.4. mündliche Verhandlung vom 29.11.2018**

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 25. Oktober 2018 wurde zugestellt:

- am 29. Oktober 2018 Herrn Betriebsprüfer als Auskunftsperson,
- am 31. Oktober 2018 der belangten Behörde und
- am 31. Oktober 2018 dem Beschwerdeführer.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde den Parteien und Auskunftsperson der Aktenlage und das bisherige Parteenvorbringen zur Kenntnis gebracht.

Zur mündlichen Verhandlung sind erschienen:

- M P, Beschwerdeführer;
- Mag. Christian Andre, Steuerberater in 1010 Wien, Annagasse 3 Top 12a, mit allgemeiner insbesonderer Zustellvollmacht des Beschwerdeführers;
- Mag. S., belangte Behörde
- Mag. H., belangte Behörde
- Mag<sup>a</sup>. C., belangte Behörde
- Betriebsprüfer

Dazu erstatteten die Vertreter der belangten Behörde und des Beschwerdeführers kein weiteres Vorbringen.

Der Beschwerdeführer wurde vom Richter zu Folgendem befragt:

Vom Beschwerdeführer wurde der belangten Behörde am 02.12.2010 Excel Aufstellungen für die Monate Juli 2010 August 2010 und September 2010 übermittelt. Darin sind folgende Größen angeführt:

**„Buy In“:** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Beschwerdeführer:

"Buy In" ist das was die Spieler ausgespielt haben.

Der Richter fasst zusammen, unter "Buy In" wird der Spieleinsatz pro Spieler bezeichnet.

**„Gebühr“:** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Beschwerdeführer:

"Gebühr" ist die Einnahme des Veranstalters und wird dafür bezahlt, dass man am Spiel teilnehmen darf.

**„Re Buy Add On“:** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Beschwerdeführer:

Unter "Re Buy Add On" versteht man jenen Betrag den ein Spieler zusätzlich zum "Buy In" in das Spiel einbringt.

**„Turniergebühr“:** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Beschwerdeführer:

"Turniergebühr" ist Teilnehmer mal Gebühr.

**„Gewinnsumme“:** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Beschwerdeführer:

"Gewinnsumme" ist Teilnehmer mal "Buy In" plus "Add On oder Re Buy" mal "Buy In"

**"Gewinnränge":** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Beschwerdeführer:

Wie viel Spieler pro Turnier Preisgelder erhalten haben.

Zu den Ausführungen des Beschwerdeführers wurde seitens der belangten Behörde keine Stellungnahme abgegeben.

Die belangte Behörde verwendete zur Berechnung der Bemessungsgrundlage eine Formel. Diese enthält folgende dem Gericht zu erörternde Begriffe:

**"Buy-in":** Was umfasst dieser Begriff und welche Beträge wurden damit bezeichnet?

Herr BP (Betriebsprüfer):

Es wird festgestellt wie hoch der Einsatz des Gewinnes ist. Dazu wird herangezogen das "Buy In" und die Gebühr die der Veranstalter bekommt (Fee). Zu dieser Summe werden die getätigten Add Ons bzw. Re Buys dividiert durch die Anzahl der teilnehmenden Spieler hinzugerechnet. Dieser durchschnittlicher Einsatz je Spieler wird mit der Anzahl der Gewinnränge multipliziert. Dieser ermittelte Betrag wird vom Gesamtgewinn abgezogen. Die Differenz ist dann der Gewinnst und gleichzeitig Bemessungsgrundlage für die Gebühr.

Der Beschwerdeführer gab dazu an, dass die Formel rein rechnerisch nachvollziehbar ist. Das Ergebnis der Berechnung sei jedoch höher, als jenes das er als Casinobetreiber eingenommen hätte.

Festsetzung der Glücksspielabgaben für die Monate Jänner 2011 bis Juni 2012 wurden im Zusammenhang mit den Pokerturnieren die jeweiligen vom Beschwerdeführer bekannt gegebenen monatlichen Gewinnsummen als Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgaben herangezogen.

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Die übermittelten Gewinnsummen aus den Aufzeichnungen stellen für die Glücksspielabgabe die Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Turniere da.

Stellungnahme der belangten Behörde:

Keine Stellungnahme.

Stellungnahme des Beschwerdeführers:

Keine Stellungnahme.

Bei der Festsetzung der Glücksspiel Abgaben für die Monate Jänner 2011 bis Juni 2012 im Zusammenhang mit den Cashgames wurden die Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgaben anhand der vom Beschwerdeführer bekannt gegebenen Tischgelder pro Tag hochgerechnet.

Der Richter ersucht dem Begriff „**Cashgame**“ zu erläutern:

Herr BP (Betriebsprüfer):

Beim "Cashgame" wird in jedem Spiel der Einsatz neu erbracht von den Spielern. Diese Summe dieser Einsätze ergibt den "Pot" und der "Pot" ist dann der Gewinn des jeweiligen Spielers, der die besten Karten hat.

Seitens der Partei erfolgt keine Stellungnahme.

Der Richter ersucht die Auskunftsperson die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Zusammenhang mit den Cashgames betreffend die Monate Jänner 2011 bis Juni 2012 ausführlich zu erläutern:

Herr BP (Betriebsprüfer):

Bei den Cashgames gibt es keine Aufzeichnungen wie hoch der jeweilige Pot pro Game ist. Man muss sich das so vorstellen, dass in der Regel in zwei Minuten ein Spiel vorbei ist. Im konkreten Fall wurden der belangten Behörde keine Aufzeichnungen bezüglich der durchgeführten Cashgames vorgelegt. Die Einnahmen des Casinos beim Cashgames bestehen aus sogenannten Tischgeld oder Rake. Das heißt, es gibt eine Tabelle die festlegt wie viel vom Pot, abhängig von der Pothöhe, dem Casino zukommt. Diese Tabelle wurde vom Beschwerdeführer dem Betriebsprüfer zur Verfügung gestellt. Um zu der Summe der Pots zu kommen, nimmt man das Tischgeld und versucht es hochzurechnen. Aus diesem Grund wurde bekanntgegeben, in welcher Staffelung das Tischgeld, abhängig von welcher Pothöhe, für das Casino eingenommen wird. Die Staffelung wurde vom Beschwerdeführer der belangten Behörde bekanntgegeben. Der nächste Schritt ist zu überlegen, in welcher Höhe sind wahrscheinlich die Pots angesiedelt. Bei einer Nachschau sei hervorgekommen, dass die Pothöhe in den meisten Fällen zwischen 20,00 € und 60,00 € liegt.

Dazu gibt der Beschwerdeführer an, dass diese Bandbreite plausibel erscheint.

Es erfolgte eine Gegenüberstellung zwischen den Pots (20 € - 60 €) und dem Tischgeld laut der Informationen des Beschwerdeführers (Staffelung). Daraus ergibt sich dann je Pot ein gewisser Prozentsatz an Tischgeld. Für die Bandbreite zwischen 20 € und 60 € beträgt dieser Prozentsatz im Durchschnitt 5 %.

Seitens des Vertreters der belangten Behörde wird vorgebracht:

Würde man den vom Vertreter des Beschwerdeführers ins Treffen geführte Prozentsatz von 3 % heranziehen, würde sich die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe entsprechend erhöhen. Ziel der Schätzung sei es jedoch eine den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommende Betrachtung zu treffen.

Aus der Sicht des Vertreters des Beschwerdeführers gehen die 5 % in Ordnung.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgten seitens der Parteien keine weiteren Stellungnahmen.

Der Richter ersucht die Auskunftsperson die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Zusammenhang mit den Cashgames betreffend die Monate Juli 2012 bis Juli 2013 ausführlich zu erläutern:

Herr BP (Betriebsprüfer):

"Cashgame": Die Vorgehensweise war im Prinzip genauso. Der Unterschied sei, dass von Herr P auch Anmeldungen abgegeben wurden. Zur Erhöhung der Bemessungsgrundlagen sei man dadurch gekommen, weil am Anfang vermutlich irrtümlich die Steuer als Bemessungsgrundlage im Anmeldeformular angegeben wurde.

Zur Art der Berechnung erfolgten keine weiteren Stellungnahmen der Parteien.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens wurde Gelegenheit zur abschließenden Äußerung zu den gegenständlichen Beschwerdesachen gegeben:

Stellungnahme der belangten Behörde:

Zum Thema Erdrosselungssteuer wurde einen Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 19.02.2015, E 293/2015 verwiesen. Darin ging um die Besteuerung von Cashgames und hat der VfGH hätte die Behandlung der Beschwerde abgelehnt, weil die Ausgestaltung der Glückspielabgabe nicht im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet.

Der Vertreter des Beschwerdeführers bringt vor, dass es verfassungsrechtlich bedenklich sei, dem Veranstalter von Cashgames aufzuerlegen in den Pot der jeweiligen Spieler einzugreifen um eine Abfuhr der Glücksspielabgabe zu ermöglichen.

Der zweite verfassungsrechtliche Einwand bestehe darin, dass die Besteuerung gleichheitswidrig sei, zumal ein konzessionierter Cashgame-Betreiber anders besteuert werde, als ein nicht konzessionierter Betreiber. Die Spielbankenabgabe berechne sich aus den Jahresbruttoeinnahmen (reine Ertragsbesteuerung).

Weitere Ausführungen der belangten Behörde:

Der Vertreter der belangten Behörde verweist auf folgende Beschlüsse und Erkenntnisse: VfGH 26.02.2018, E 3452/2017, E 3860/2017 und E 3862/17, BFG RV/7101181/2013, RV/7100907/2012 bzw. RV/7100907/2012, VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024.

Seitens des Vertreter des Beschwerdeführers erfolgten keine weiteren Ausführungen.

Der Vertreter des Beschwerdeführers weist daraufhin, dass beim Verwaltungsgerichtshof noch Beschwerden zu gleichen Rechtsfragen anhängig seien.

## 2. Rechtslage

### 2.1. betreffend Gebühren § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b des Gebührengesetzes 1957 für 20.07.2010 bis 31.10.2010

Die Absätze 1 und 2 des **§ 1 Glückspielgesetzes 1989 (GSpG)** idF des BGBI I 54/2010 lauten:

- "1) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.
- 2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten."

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b des Gebührengesetzes 1957 (GebG 1957)** idF des BGBI I 135/2009 unterliegen Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten und organisiert werden, wenn die Gewinne in Geld bestehen, einer Gebühr in der Höhe von 25% des Gewinnes.

Gemäß **§ 16 Abs 5 GebG 1957** idF des BGBI 1996/797 ab 31.12.1996 entsteht die Gebührenschuld,

- b) bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht; bei Sofortlotterien in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Wetteinsätze oder Spieleinsätze eingetreten ist;
- c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit.

Gemäß **§ 28 Abs. 3 GebG 1957** idF des BGBI I 2005/105 ab 01.10.2005 sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen die Vertragsteile und der Vermittler der Wetten und bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Bei Wetten und Glücksspielen hat der Veranstalter und der Vermittler die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3). Als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.

**§ 28 Abs. 4 GebG 1957** idF des BGBI. 1993/965 ab 01.12.1993 normiert, dass Personen, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln, sowie die übrigen zur unmittelbaren Gebührenentrichtung verpflichteten Personen besondere Aufzeichnungen zu führen haben, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

Gemäß § 31 Abs. 3 GebG 1957 idF des BGBI. I 1999/28 ab 13.01.1999 sind Gebühren, die unmittelbar zu entrichten sind, am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Monats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der nach § 28 Abs. 3 GebG zur 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 des Glücksspiels während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige.

**§ 184 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBI. 194/1961** 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 Abgabenvorschriften 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."*

## **2.2. betreffend Glückspielabgaben für Jänner 2011 bis Juni 2012**

**§ 1 GSpG idF BGBI. I 73/2010** lautet:

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

*(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.*

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

*(4) Der Bundesminister für Finanzen hat per Verordnung einen Beirat oder eine Stelle zur Suchtprävention und Suchtberatung unter Beiziehung des Bundesministers für Gesundheit sowie des Bundesministers für Konsumentenschutz einzurichten, dessen bzw. deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle oder dieses Beirates wird ab*

1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben."

**§ 2 GSpG idF BGBI. I 73/2010** lautet:

"(1) *Ausspielungen sind Glücksspiele,*

1. *die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und*
2. *bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und*
3. *bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).*

(2) *Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.*

*Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.*

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

Die Absätze **1 und 6 des § 4 GSpG idF BGBI. I 73/2010** lauten:

"(1) *Glücksspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie*

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

2. a) *bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge oder*

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

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

1. *die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und*

2. *nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und*

3. *die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach Z 1 nicht übersteigt und*

4. die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

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

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

Die Absätze **1 und 5 des § 57 GSpG idF BGBI. I 111/2010** lauten:

"(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

...

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres."

Die Absätze **1 bis 5 des § 59 GSpG idF BGBI. I 111/2010 (01.01.2011-01.08.2011)** lauten:

"(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages;  
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabenpflicht gemäß § 57:

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);  
- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 1, 57 und 58 haben 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. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;  
b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise."

Die Absätze **1 bis 5 des § 59 GSpG idF BGBI. I 76/2011 (02.08.2011-31.08.2011)** lauten:

"(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages;  
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);  
- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 1, 57 und 58 haben 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. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;  
b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise."

Die Absätze **1 bis 5 des § 59 GSpG idF BGBI. I 76/2011 (ab 01.09.2011)** lauten:

"(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;  
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

– der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);  
– bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabenpflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

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

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;  
b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

**§ 184 BAO idF BGBI. 194/1961 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 Abgabenvorschriften 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."

## 2.3. betreffend Glückspielabgaben für Juli 2012 bis Juli 2013

**§ 1 GSpG idF BGBl. I 73/2010 (19.08.2010 bis 14.12.2012)** lautet:

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

*(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.*

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

*(4) Der Bundesminister für Finanzen hat per Verordnung einen Beirat oder eine Stelle zur Suchtprävention und Suchtberatung unter Beziehung des Bundesministers für Gesundheit sowie des Bundesministers für Konsumentenschutz einzurichten, dessen bzw. deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle oder dieses Beirates wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1 vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben."*

**§ 1. GSPG idF BGBl I 112/2012 (15.12.2012 bis 03.08.2013)** lautet:

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

*(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.*

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

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

**§ 2 GSpG idF BGBl. I 73/2010** lautet:

*"(1) Ausspielungen sind Glücksspiele,*

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

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

Die Absätze 1 und 6 des § 4 GSpG idF BGBl. I 73/2010 lauten:

"(1) Glücksspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie

1. nicht in Form einer Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 und
2. a) bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge oder
- b) nur einmalig zur Veräußerung eines körperlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt werden.

...

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

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

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

*Eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib ist ab*

*1. Jänner 2011 vor ihrer Durchführung dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in elektronischem Weg anzuseigen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln."*

Die **Absätze 1 und 5 des § 57 GSpG idF BGBI. I 111/2010** lauten:

*"(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.*

...

*(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres."*

Die **Absätze 1 bis 5 des § 59 GSpG idF BGBI. I 76/2011** lauten:

*"(1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:*

*1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;*

*2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.*

*(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind*

*1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:*

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

*– bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.*

*2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.*

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

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

- a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;
- b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise."

**§ 184 BAO idF BGBI. 194/1961 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 Abgabenvorschriften 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."

### **3. Erwägungen**

#### **3.1. Zur Festsetzung von Rechtsgeschäftsgebühren gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG**

##### **3.1.1. Poker als Glücksspiel im Sinne des § 1 Glücksspielgesetz**

In der gegenständlichen Berufung geht der Beschwerdeführer davon aus, dass bei der Frage, ob Poker ein Glücksspiel im Sinne des § 1 Glücksspielgesetz ist, auf den „konkreten Einzelfall“ abzustellen sei. Unstrittig ist, dass die von der belangten Behörde festgestellten Pokerspiele wie Texas Hold’em und Omaha in Turnierform im Lokal des Beschwerdeführers angeboten wurden.

Nach der ständigen Judikatur (vgl. VwGH 4.5.2017, Ra 2017/16/0035) unterliegt in Turnierform gespieltes Poker als Glücksspiel der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 lit. b Gebührengesetz 1955 in der Fassung BGBl. I Nr. 54/2010.

Das Kartenpokerspiel ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag, je nach dem wie viele Spieler am Spiel teilnehmen. Die "Obligatio" beim Kartenpokerspiel wird als "loses Synallagma" bezeichnet (Strejcek/Bresich (Hg.), Glücksspielgesetz-GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9). Beim Kartenpokerspiel besteht die Verpflichtung jedes Spielers, den Einsatz zu leisten, indem das Geld in die Mitte des Pokertisches gelegt wird, dagegen besteht der "Anspruch" eines jeden Spielers in der Hoffnung auf die Chance zu gewinnen. In der ersten Phase hofft jeder Spieler für sich, dass er das Spiel gewinnt, dass er nicht nur seinen Geldeinsatz zurückbekommt, sondern auch die Einsätze der anderen Spielteilnehmer als Gewinn. Es besteht die Möglichkeit mit Blick auf die Gemeinschaftskarten im Vergleich mit den eigenen Karten die Gewinnchance abzuwägen. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass das Zufallen der Karten und das Auflegen der Gemeinschaftskarten Zufalls bedingt ist. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS, 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). In der zweiten Phase versucht der Spieler, seine Chancen, eine bessere Kartenkombination zu erhalten abzuschätzen (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

Das aleatorische Moment der Ungewissheit liegt darin, dass die Spielteilnehmer in der zweiten Phase, in welcher sie darüber wetten, wer von ihnen die bestmögliche Kartenkombination hat, allein auf die Hoffnung auf eine Gewinnchance ihre Einsätze tätigen. Die Spielteilnehmer wissen nicht, wer von ihnen tatsächlich die höchste Kartenkombination hat und sie wissen auch nicht, ob überhaupt und wenn ja, welcher Spielteilnehmer von ihnen das Spiel vorzeitig verlassen wird (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02ua.). Die Hoffnung auf Gewinnchance, die als

Gegenleistung für den Einsatz des Spielers besteht, ist das prägnante Merkmal sowohl der ersten als auch der zweiten Phase.

Das Kartenpokerspiel ist ein Spiel iSd § 1272 ABGB. Der Spielvertrag kommt zustande durch das Zuteilen der Karten und der Leistung des Geldes als Einsatz. Die "Gegenleistung" die sich der Spieler für die Hingabe seines Geldes erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance. Das Spiel ist zwar zu Ende, wenn der Gewinner feststeht, doch der Spielvertrag endet für den einzelnen Spieler, wenn die Karten aufgedeckt werden und er als Gewinner oder Verlierer ermittelt wird oder wenn er das Spiel vorzeitig verlässt und er damit sein Geld verloren hat.

§ 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBI. I 54/2010 traten gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 19.7.2010. Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 stehen daher § 33 TP 17 GebG "alte Version" und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG "neue Version" mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung.

§ 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBI. I 54/2010 zählt "Poker" definitiv als Glücksspiel auf.

### **3.1.2. Der Beschwerdeführer sei nur Betreiber des Gastronomiebetriebes und nicht Veranstalter**

Gemäß § 28 Abs. 3 GebG idF des AbÄG, BGBI I 2005/105 **bis zum 31.12.2010** sind bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die **Veranstalter**, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet (Gebührenschuldner). Aus der Aktenlage geht hervor, dass der Beschwerdeführer auf seiner Homepage regelmäßig Pokerturniere mit unterschiedlichen Spielvarianten angeboten hat. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach er lediglich die Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt hätte, in denen sich die Pokerspieler zum Karten spielen getroffen hätten, wurde aufgrund der Beweislage kein Glauben geschenkt. Vielmehr hat der Beschwerdeführer in seiner Homepage konkrete Turniere angeboten und ist somit als Veranstalter im Sinne des §§ 28 Abs. 3 GebG aufgetreten.

### **3.1.3. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage**

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.

Der Beschwerdeführer hat die belangten Behörde Excel-Aufstellungen für die Monate Juli 2010, August 2010, September 2010 und Oktober 2010 übermittelt. Aus diesen Aufstellungen gehen hervor:

- das „Buy In“, also der Spieleinsatz pro Spieler;
- die „Gebühr“, also jene Einnahme des Veranstalters die dafür bezahlt wird, dass die Spieler am Spiel teilnehmen darf;
- das „Re Buy Add On“, also jener Betrag denen Spieler zusätzlich zum „buy in“ in der Spiel einbringt;
- die „Turniergebühr“, also Teilnehmer mal Gebühr;
- die „Gewinnsumme“, also die Anzahl der Teilnehmer mal „Buy in“ plus „Add On“ oder „Re Buy“ mal „Buy In“;
- die „Gewinnränge“, also jene Anzahl von Spielern, die pro Turnier Preisgelder erhalten haben.

Anhand der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen berechnete die belangte Behörde die Bemessungsgrundlage für die Gebühren. Die von der belangten Behörde angewendete Formel sei nach den Angaben des Beschwerdeführers rein rechnerisch nachvollziehbar. Der Bf. wendet ein, das Ergebnis der Berechnung sei höher, als jenes das er als Casinobetreiber eingenommen hätte. Eine konkrete Darstellung der laut Beschwerdeführer heranziehenden Bemessungsgrundlage für die Gebühren unterblieb jedoch. Die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Es ist die Bemessungsgrundlage dann zu schätzen, wenn als Folge der Verletzung der Mitwirkungspflicht eine genaue Berechnung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist. Im gegenständlichen Fall ist eine genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlage unmöglich, jedoch ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen die Möglichkeit, diese anhand der von der belangten Behörde angewendeten Formel zu berechnen. Die Wahl des Schätzungsmethode später Abgabenbehörde grundsätzlich frei (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 184 Tz 12 unter Hinweis auf VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187; 24.3.2009, 2006/13/0150; 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097). Es ist jene Methode zu wählen, im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 184 Tz 12 unter Hinweis auf VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094; 27.8.2007, 2004/17/0211; 27.8.2008, 2008/15/0196; 29.4.2010, 2008/15/0122; 27.1.2011, 2007/15/0226). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (*Stoll*, BAO, 1932).

Im gegenständlichen Fall stützt sich die von der belangten Behörde angewendete Formel zur Berechnung der Bemessungsgrundlage auf die Angaben des Beschwerdeführers. Die gewählte Methode ist rechnerisch richtig und mathematisch nachvollziehbar. Eine alternative Berechnung durch den Beschwerdeführer ist nicht erfolgt.

Gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit. b GebG berechnet sich die Gebühr in Höhe von 25% vom Gewinst. Gewinst ist ein Nettobetrag, der sich aus Gewinn minus Einsatz des Spielers ermittelt. Aus der Darstellung des Betriebsprüfers in der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass die (nicht aufgezeichneten) Einsätze mit einer Formel errechnet wurden

und der errechnete Gesamteinsatz vom Gesamtgewinn zur Ermittlung des Gewinst in Abzug gebracht wurde. Die so erfolgte Berechnung entspricht dem Gesetz. Der Beschwerdeführer konnte im gegenständlichen Verfahren keine Unschlüssigkeit der von der belangten Behörde gewählten Schätzungsmethode aufzeigen. Damit erweist sich diese Methode als jene, die im gegenständlichen Fall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Eine Rechtswidrigkeit der Schätzung konnte somit nicht aufgezeigt werden.

### **3.1.4. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Festsetzung der Gebühr**

Durch die GSpG-Novelle 2008 wurde eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen in § 1 Abs2 GSpG aufgenommen. Mit der Aufnahme dieses Kataloges von "klassischen" Glücksspielen, zu denen der Gesetzgeber ua das Pokerspiel zählt, beabsichtigte der Gesetzgeber ausweislich der Materialien insbesondere eine Erhöhung der Rechtssicherheit und damit letztlich eine Erleichterung für den Rechtsanwender.

Der Gesetzgeber legt seiner Entscheidung der Einordnung des Pokerspiels als Glücksspiel das Erkenntnis des VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 zugrunde. Bei der Beurteilung der Sachlichkeit dieser Einordnung ist von der Prämisse auszugehen, dass Glücksspiele Spiele sind, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis iSd § 1 Abs1 GSpG "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs. 2 GSpG).

Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, wenn der Gesetzgeber das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der überwiegend ausländischen Literatur dem Glücksspiel zuordnet und damit dem Regime des GSpG unterwirft.

Der Gesetzgeber ist von verfassungswegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des GSpG zu unterwerfen. Der VfGH kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs 2 GSpG aufnimmt (VfGH 27.6.2013, G26/2013 ua).

Vor dem Hintergrund der im öffentlichen Interesse liegenden Ziele der gesetzlichen Regelung, nämlich Rechtssicherheit zu schaffen und negative Begleiterscheinungen des Glücksspiels, wie die Spielsucht, hintanzuhalten, ist dem Gesetzgeber auch mit Blick auf die Freiheit der Erwerbsbetätigung nicht entgegenzutreten, wenn er das Pokerspiel generell dem Regime des GSpG unterwirft (VfGH 27.6.2013, G26/2013 ua).

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH 26.9.1995, B 220/95) lehnte die Behandlung der Beschwerde betreffend Rechtsgeschäftsgebühren zum Kartenpokerspiel mit der Begründung ab. „....*angesichts der grundsätzlich bestehenden rechtspolitischen Freiheit*

*des Gesetzgebers, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachteten Entwicklungen gegenzusteuern .... lässt ihr Vorbringen die behaupteten Rechtsverletzungen .... als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie .... keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat.“*

Weiters lehnte der Verfassungsgerichtshof (VfGH 21.9.2012, B 1357) die Behandlung der einer Beschwerde mit der Begründung ab: Für die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG (aF), gestützt auf die Abgabeneinhebungskompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 sei es ohne Bedeutung, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, da diese lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele, unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen anknüpfen. Es liege kein verfassungswidriger Eingriff in geschützte Rechtspositionen vor, da der Bf. infolge des durch VfGH 30.6.2012, G 51/11 aufgehobenen § 60 Abs. 24 GSpG die Kartenpokerturniere rechtmäßig durchführen konnte. In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabenpflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. Der Begriff des Spiels „Poker“ ist in verfassungswidriger Weise nicht unbestimmt.

Schließlich hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014) die Behandlung der Beschwerden betreffend Rechtsgeschäftsgebühr des Kartenpokerspiels in der Variante Texas Hold'em und Omaha Hold'em abgelehnt, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt.

Die vom Bf. eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Festsetzung der gegenständlichen Gebühr werden daher unter Hinweis auf die einschlägige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes nicht geteilt.

Da der Bf. die Gebühr nicht der belangten Behörde bekanntgegeben hat, lag die Voraussetzung des § 201 Abs. 1 BAO für die Festsetzung der Gebühr vor. Berechtigte Interessen des Bf., von einer Festsetzung Abstand zu nehmen, wurden nicht vorgebracht, sodass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 1 BAO rechtmäßig erfolgte.

## **3.2. Zur Festsetzung der Glückspielabgaben für die Zeiträume Jänner 2011 bis Juli 2013**

### **3.2.1. Zur Steuerpflicht des Bf. und den verfassungsrechtlichen Bedenken**

Der Bf. organisierte im Zeitraum Jänner 2011 bis Juli 2013 Kartenspielspiele in Turnierform und in Form von Cashgames. Der Bf. bot in dem von ihm betriebenen Kartencasino interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Damit liegen auch Ausspielungen im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG vor, welche Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Form eines Geldeinsatzes erbringen, sowie bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) in Aussicht gestellt wird.

Gemäß § 2 Abs. 4 GSpG liegt eine Ausspielung auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung zwar nicht vom Unternehmer oder Veranstalter erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird. Es kommt hier also nicht auf das Organisieren, Veranstalten oder Anbieten der Gegenleistung an, sondern vielmehr auf die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung, welche der Betreiber des Pokercasinos im vorliegenden Fall durch das Organisieren von Kartenspielen schuf (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Der Bf. erfüllte beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“. Durch den tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor, und durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in seinen Räumlichkeiten ist der Bf. Unternehmer iSd § 2 GSpG. Mit den „Ausspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz. Da der Bf. jedoch glücksspielrechtlicher Unternehmer ist, trifft auf ihn das Tatbestandsmerkmal Veranstalter, der die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist damit Glücksspielabgabenschuldner gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Teilstrich.

Die im Glücksspielgesetz geregelten Abgaben, die Konzessions-, Spielbank- und Glücksspielabgaben, sind als Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge mit Vermögensübertragung ausdifferenziert und weisen dieselben Charakteristika wie z.B. die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer), die Stiftungseingangssteuer und die Rechtsgeschäftsgebühren auf. Vor dem Hintergrund der Befreiungsvorschriften gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG sind die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in Bezug auf die Konzessions- und Spielbankabgabe die lex generalis. Die

Glücksspielabgabe gemäß §§ 57-59 GSpG ist daher nicht unionsrechtswidrig, weil in- und ausländische, konzessionierte und nicht konzessionierte Glücksspielanbieter gebühren- und verkehrsteuerlich, wenn sie die vom Glücksspielgesetz erfassten Spielverträge abschließen (veranstalten), gleich besteuert werden. Deshalb konnte bei den gegenständlichen Inlandssachverhalten auch keine Verfassungswidrigkeit der §§ 57 bis 59 GSpG vorliegen. Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG ist weder verfassungs- (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012; VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041) noch unionsrechtswidrig (VfGH 15.10.2016, E 945/2016; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016; z.B. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012).

In etlichen Beschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 [zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02]; VfGH 21.9.2012, B 1357 [zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 [zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012]) und der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet und die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Das Glücksspielgesetz insgesamt – hier: der abgabenrechtliche Teil - ist auf den Bf. anzuwenden, auf eine Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ kommt es nicht an. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG erster Teilstrich.

Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und Online-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem Onlinepokerspielangebot“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „Offlinepoker“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellt.

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

Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

Zum Einwand, es liege eine Erdrosselungssteuer vor, ist darauf hinzuweisen, dass es Sache des Betreiber des Kartencasinos ist, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glückspielabgabe entrichtet werden kann (vgl. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

### **3.2.2. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen**

#### **3.2.2.1. Kartenpoker in Turnierform**

Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufstellungen betreffend wäre in Form von Pokerturnieren durchgeführten Ausspielungen wurden der Bemessung der Glücksspielabgabe zugrundegelegt. Als Bemessungsgrundlage wurde jeweils die vom Beschwerdeführer bekannt gegebene Gewinnsumme pro Monat herangezogen. Bei Turniervermittler treten gemäß § 57 Abs. 1 zweiter Satz GSpG anstelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinneentgelt, Waren oder geldwerte Leistungen) des Turniers. Der Wortlaut des Gesetzes ist insofern unmissverständlich. Wenn die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer bekannt gegebene Gewinnsumme pro Monat als Bemessungsgrundlage heranzieht, so entspricht dies dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes.

#### **3.2.2.2. Chashgames**

Jeder Spielteilnehmer muss am Spielbeginn einen Einsatz erbringen. Nachdem die Einsätze gesetzt wurden, erhalten alle Spieler vom Dealer die ersten Karten. Danach folgen eine oder mehrere Setzrunden, in denen die Spieler ihre Karten einschätzen und ihre Einsätze machen. In einer Setzrunde wetten die Spieler auf den Wert ihrer Karten. Das Spielrecht wandert reihum mindestens genau einmal um den Tisch. Werden Erhöhungen durchgeführt, wandert das Spielrecht gerade so weiter, dass jeder Spieler auf die letzte Erhöhung reagieren kann. Dafür wird der erste Einsatz der Runde als Erhöhung (von Null aus) angesehen. Am Ende einer Setzrunde haben entweder alle verbliebenen Spieler nichts gesetzt, haben Einsätze in derselben Höhe gemacht oder sind alle bis auf einen Spieler ausgestiegen. Die vor den Spielern liegenden Einsätze werden am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben. Zwischen den einzelnen Setzrunden wird die Verteilung der Karten verändert, indem der Dealer weitere Karten verteilt, oder den Spielern Gelegenheit zum Tausch der Karten gibt. Innerhalb der Setzrunden scheiden in der Regel einige Spieler freiwillig aus. Deren Einsatz verbleibt im Pot. Wenn in einer Setzrunde ein Spieler einen Einsatz macht, der von keinem der Mitspieler durch einen Einsatz in gleicher Höhe aufgewogen wird, endet das Spiel. Der Spieler gewinnt den Pot, die verdeckten Karten müssen normalerweise nicht aufgedeckt werden. Die letzte Setzrunde ist erreicht, wenn alle im Spielschema vorgesehenen Kartenausgaben oder

Kartentausche ausgeführt wurden, oder wenn die Einsätze den vereinbarten Höchstwert erreicht haben. Haben zwei oder mehrere Spieler den gleichen Betrag gesetzt, decken die im Spiel verbliebenen Mitspieler ihre Karten auf, und der Wert der jeweiligen Hände bestimmt, wer den Pot erhält.

Dieser aus den allgemein gültigen Spielregeln sich ergebende Ablauf lässt schlüssig und mit aller Deutlichkeit erkennen, dass von jedem Spieler pro Setzrunde eines Spiels eine vermögenswerte Leistung (= Einsatz) in Zusammenhang mit der Teilnahme am Pokerspiel zu erbringen ist, der am Ende der Setzrunde in den Pot gegeben wird. Den Pot bildet daher die Summe der von den Spielern in einem Spiel insgesamt gesetzten Einsätze.

Unter Auslegung der dem Wort "Einsatz" zukommenden eigentümlichen Bedeutung und der klaren Absicht des Gesetzgebers (siehe ErlRV 658 BlgNr 24 GP, zu §§ 57 bis 59 GSpG), Ausspielungen von Poker als Glücksspiel der Glücksspielabgabe zu unterziehen, ist beim Pokerspiel dem Wort "Einsatz" iSd § 57 Abs. 1 GSpG der Begriffsinhalt beizumessen, dass unter der Besteuerungsgrundlage für die Glücksspielabgabe jener "Einsatz" zu verstehen ist, der vom einzelnen Spieler pro Setzrunde im Zusammenhang mit seiner Teilnahme am jeweils ausgespielten Pokerspiel zu erbringen ist.

Die belangte Behörde hat daher keineswegs die Rechtslage verkannt, als es die Wortfolge im § 57 Abs. 1 GSpG "vom Einsatz" dahin interpretiert hat, dass darunter die von den Spielern pro Spiel für jede Setzrunde zu erbringenden Einsätze zu verstehen sind, die in Summe den Pot bilden und den der jeweilige Spielgewinner nach Abzug des Tischgeldes erhält.

Der Pot stellt einen tauglichen und sachgerechten Ausgangspunkt für die im Wege der Schätzung erfolgte Ermittlung der in § 57 Abs. 1 GSpG normierten Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" dar. Dieser Auslegung steht nicht entgegen, wenn die Gelder aus dem Pot zurückfließen und sozusagen unter den Spielern hin- und hergehen würden, weil nicht die konkreten, in Umlauf befindlichen Geldscheine zu betrachten sind, sondern der betragsmäßige "Einsatz" pro Spielrunde.

Es ist beim Poker zwischen Cashgames, bei denen laufend einzelne Spielrunden gespielt werden (Dauer durchschnittlich ca. 2-4 Minuten) und der Pot am Ende jeder Spielrunde zur Auszahlung gelangt, und einem Pokerturnier, das über einen längeren Zeitraum (zB mehrere Tage) gespielt werden kann und bei dem am Ende ein Gesamtgewinn in Waren oder Geld in Aussicht gestellt ist, als sohin zwei getrennten Spielformen strikt zu unterscheiden. Im Beschwerdefall wurden mittels vorgelegter Aufstellungen die Einnahmen aus (ausdrücklich als solchen bezeichneten) Cashgames bekannt gegeben und diese Cashgames der Glücksspielabgabe unterworfen. Gegenstand dieses Teiles der Abgabenvorschreibung waren somit auch die Cashgames, die zutreffend der 16%igen Glücksspielabgabe ausgehend "vom Einsatz" gemäß § 57 Abs. 1 erster Satz GSpG unterliegen.

Wenn der Bf demgegenüber noch ergänzend vorbringt, die Glücksspielabgabe sei letztlich nur von den Tischeinnahmen vorzuschreiben, so ist zu erwidern, dass dieses Begehr im Gesetz (§ 57 Abs. 1 erster Satz GSpG, "vom Einsatz") keinerlei Deckung findet.

Das der Höhe nach vom Bf selbst bekannt gegebene, erwirtschaftete Tischgeld beträgt unbestritten ca. 5 % des Pots. Das vereinnahmte Tischgeld 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 Tischgeld unter Hochrechnung auf den Pot durchgeführte Ermittlung eine nach Ansicht des Gerichts durchaus sachlich geeignete und zielführende Methode dar, um die Schätzung der Besteuerungsgrundlage "vom Einsatz" auf eine weitestgehend gesicherte Ausgangsposition zu stützen.

Seitens der Bf wurde eingewendet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB VfGH 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, bislang veranlasst sahen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt:

*"Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt".*

Zudem ist es Sache des Betreibers des Kartencasinos, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

### **3.2.3. Festsetzung der Glücksspielabgabe**

Für den Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2012 wurden keine selbstberechneten Beträge bekanntgegeben. Berechtigte Interessen des Bf., von einer Festsetzung Abstand zu nehmen, wurden nicht vorgebracht, sodass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 1 BAO rechtmäßig erfolgte.

Die Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum Juli 2012 bis Juli 2013 erfolgte gemäß § 201 Abs. 1 BAO auf Antrag des Bf.. Dabei stellte sich heraus, dass die Selbstberechnung für die Monate Juli 2012, August 2012, September 2012 und Oktober

2012 unrichtig erfolgte, zumal etwa bei der Anmeldung die Bemessungsgrundlage mit der Steuer verwechselt wurde. Die angefochtenen Bescheide erweisen sich als rechtmäßig.

Bei der Verkündung des Erkenntnisses im Zuge der mündlichen Verhandlung am 29. November 2018 wurde irrtümlich der Glückspielabgabebescheid für Juli 2013 nicht in den verkündeten Spruch des Erkenntnisses mit einbezogen, obwohl dieser auf Grund des den Parteien vollständig zur Kenntnis gebrachten Akteninhalts vom Gegenstand der mündlichen Verhandlung umfasst war. Bei der Verkündung ist somit ein auf Grund eines einem Versehens im Sinne des § 293 BAO auf die Einbeziehung der Glückspielabgabe für das Monat Juli 2013 vergessen worden. Derartige Versehen sind berichtigbar, zumal sich die Unrichtigkeit aus dem Akteninhalt ergibt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 293 Tz 6 mit Judikaturhinweisen).

Im Übrigen mag das Unterbleiben einer (gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragten) mündlichen Verhandlung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellen, dieser Verfahrensfehler ist jedoch - außerhalb des von Art. 51 GRC erfassten Bereichs des Unionrechts - kein absoluter. Eine Relevanz dieses Verfahrensfehlers ist zudem nicht gegeben, zumal sich gerade für Juli 2013 keine Differenz zwischen der vom Bf. angemeldeten Glückspielabgabe und der von der belangten Behörde festgesetzten Glückspielabgabe ergibt und zur Frage, ob die Glückspielabgabe dem Grunde nach rechtmäßig ist, keine abweichende Rechtslage zu den Vormonaten vorlag.

### **3.3. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist. Zudem ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig. Somit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (Vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030).

Linz, am 18. Dezember 2018