



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Mag. Angelika Tupy, Dr. Mag. Andreas Schuster, Rechtsanwälte, 1090 Wien, Währinger Straße 18, gegen den Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. November 2010, StNr. xxx betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) iVm [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) nF entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Streitpunkt Die Bw. bestreitet, dass das Kartenpokerspiel ein Glücksspiel iSd [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) ist und damit nicht der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) iVm [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF [BGBl. I 54/2010](#) unterliegt. Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel im neuen [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) sei verfassungs- und unionsrechtswidrig.

Der gegenständliche Fall betrifft die Rechtslage Rechtsgeschäftsgebühren-Glücksspielgesetz zwischen 19.7.2010 und 1.1.2011.

Übersicht:

1. Streitpunkt

2. Verfahren

3. Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes

4. Berufung

- 4.1. „Pokersport“
- 4.2. Poker sei deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel (arg. „vorwiegend“)
- 4.3. Klärung durch Sachverständigengutachten
- 4.4. Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche
- 4.5. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig
- 4.6. Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei EU-widrig
- 4.7 Inkrafttreten des [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF [BGBl. I 54/2010](#)
- 4.8. Beantragte Beweise

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

6. Beweisaufnahmen

- 6.1. Einsicht in den Prüfungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ABNr. xy1 betreffend die Bw.
- 6.2. Internetrecherche zum Thema „Pokersport“ und Pokerturnier
- 6.3. Einsicht in die bisherigen Sachverständigengutachten
- 6.4. Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin vor dem UFS vom 5.9.2011
- 6.5. Erörterungstermin vor dem UFS

7. Festgestellter Sachverhalt

8. Die Definition des Glücksvertrages bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 GebG](#) ist mit [§ 1267 ABGB](#) deckungsgleich

- 8.1. Verortung des Kartenpokerspiels im bürgerlichen Recht bei den Glücksverträgen ieS als Rechtsgeschäft Spiel
- 8.2. Spielregel/Funktionsweise des gegenständlichen Kartenpokerspiels in Turnierform oder als *Cashgame*
- 8.3. Besonderheit des Kartenpokerspiels außerhalb der Spielregel

9. [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) aF besteuert Glücksspiele gemäß [§ 1 Abs. 1 GSpG](#)

- 9.1. Aus abgabenrechtlicher Sicht bilden die Gebühren und Verkehrsteuern den Rahmen zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „vorwiegend“ in [§ 1 Abs. 1 GSpG](#)
- 9.2. Geschicklichkeits- und Glücksaspekte
 - 9.2.1. Pokersport
 - 9.2.2. Berufsspieler
 - 9.2.3. *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2.
 - 9.2.4. *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>)
 - 9.2.5. Rechtsprechung der deutschen Gerichte: Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011); Oberlandesgericht München, Urteil vom 23 u.28.7.2009, Az.: 5St RR 132/09 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011); dZeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht (<http://www.zfwg.de>)
- 9.3. Sachverständigengutachten

10. Verfassungs- und unionrechtliche Aspekte der Aufzählung von Poker als Glücksspiel in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#)

- 10.1. Verfassungsrecht
- 10.2. Unionsrecht

11. Zusammenfassung

12. Schlussfolgerungen

Verwendete Literatur:

Arnold, Rechtsgebühren⁸ 2006, *Bamberger/Hauptmann*, Zivilrechtliche Aspekte der Immobilienverlosung, immolex 2009, 70; Glücksverträge – Gewagte Geschäfte, online Lehrbuch Zivilrecht, Kapitel 12 der Onlineversion von *Barta*: Zivilrecht – Grundriss und Einführung in das Rechtsdenken (<http://www.uibk.ac.at/Zivilrecht>); *Andy Bellin*, Full House, Die Poker-Spieler und ihre Geheimnisse, Europa Verlag, 2002; *Christian Bertl*, *Klaus Schweighofer*, Österreichisches Strafrecht, Besonderer Teil I, Kurzlehrbuch; *Bewersdorff*, Glück, Logik und Bluff, Mathematik im Spiel – Methoden, Ergebnisse und Grenzen, 3. Auflage, vieweg; *Bresich/Klingenbrunner*, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBl 2008, 59; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697; *Casati*, Vom Glücksspielmonopol erfasste Ausspielungen, ÖJZ 2000, 13; *Rita Danyliuk*, Einmaleins der Kartenspiele, Humboldt, 2003; *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵, (2006) Tz 101; *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928; *Erlacher*, Glücksspielgesetz, Stand 1. Oktober 1997, 2. Auflage, Verlag Österreich; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgaben); *Fellner*, Preisausschreiben und Spielgewinne. Steuerpflicht von Gewinnen ohne Gegenleistung, SWK 2003, S 328, *Fellner*, Beurteilung von Glücksspielen im Strafrecht,

Abgabenrecht und Verwaltungsrecht, RdW 2007/383, 385; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgabe); *Gaier*, Kommentar zum Gebührengesetz⁴; *Grassl-Palten*, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS Bydlinski (2002), 159; *Stefan Griller/Andreas Reindl*, Die Unvereinbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, ZfV 1998, 234; *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2.; *Hasberger/Busta*, Top die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49; *Hasberger/Busta*, Internetwettenplattform und Verwaltungspraxis. Erfordernis von landesrechtlichen Bewilligungen für Internetsportwetten im Lichte der Verwaltungspraxis, MR 2006, 175; *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>); Homo ludens, Der spielende Mensch, V. Internationale Beiträge des Institutes für Spielforschung und Spielpädagogik an der Hochschule "Mozarteum" Salzburg, Verlag Emil Katzenbichler, München-Salzburg, 1995; *Heinrich Honsell*, Naturalis obligatio, Zürich; *Frank Höpfl*, Zum Beweisthema der Abhängigkeit eines Spieles vom Zufall, Jahrbuch Überblicke Mathematik 1978; *Frank Höpfl*, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 421; http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl_alex.html; *Johan Huizinga*, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, (1938) 2011; *Klang*, Kommentar zum ABGB, 1935; *Klang*² Kommentar zum ABGB, 1954; *Michael Kreuzmair*, Aktuelle Rechtsprobleme im Bereich Poker. Rahmenbedingungen – Zulässigkeitsvoraussetzungen – Unionsrechtliche Aspekte, 2010, unveröffentlichte Dissertation; *Kreuzmair*, Poker und Recht. Rahmenbedingungen und Zulässigkeitsvoraussetzungen des Pokerspiels in Österreich, publiclaw.at; *Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.)*, Soft Law in der Praxis, 2005; *Lehner*, Das Glücksspiel in Österreich. Eine steuerliche Betrachtung unter Berücksichtigung der föderalen und glücksspielrechtlichen Besonderheiten, taxlex 2006, 106; *Lehner*, Poker – ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung? taxlex 2007, 263; *Lehner*, Wette, Sportwette und Glücksspiel, taxlex 2007, 337; *Mayer*, Das Glücksspiel im Spannungsfeld zwischen staatlicher Ordnungspolitik und Marktfreiheit, ecolex 2000, 243; *Marhold/Friedrich*, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000), 36; *Michael Monka/Manfred Tiede/Werner Voß*, Gewinnen mit Wahrscheinlichkeit, Statistik für Glücksritter, rororo Taschenbuch, 1999; *Öhlinger*, Verfassungsrecht⁸, 2009; *Sven Pieper, Bärbel Schmidt*, Kartenspiele, Reclam Taschenbuch, 1994; *Jörn Quitzau*, Erfolgsfaktor Zufall im Profifußball: Quantifizierung mit Hilfe informationseffizienter Wettermärkte, 2003 (<http://www.opus.unibw-hamburg.de/opus/volltexte/2004/157/>); *Jörn Quitzau*, Faktor Zufall als Spielverderber: zur Prognostizierbarkeit von Fußballergebnissen (<http://www.dbresearch.de/PROD/DBR...DE.../PROD0000000000185072.pdf>); *Jörn Quitzau*, Zufall als Spielgestalter: der übersehene Erfolgsfaktor im Profifußball und seine wettbewerbspolitischen Implikationen, (http://www.vahlen.becksche.de/asp/e_admin/zeitschriften/....); *Jörn Quitzau/Henning Vöpel*, Der Faktor Zufall im Fußball, Eine empirische Untersuchung für die Saison 2007/2008, HWWI Research, 2009; *Ritz*, BAO³, 2005; *Rummel*, Kommentar zum ABGB², 1992; *Richard F. Scheibb*, Meister Poker, 1971 Piatnik; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz mit wichtigen Spielbedingungen, Manz Kurzkommentar, 1998; *Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; *Schwartz/Wohlfahrt*, Im Auslegen seid frisch und munter...*) (Replik), ecolex 2003, 797; *Schwartz*, Glücksspielmonopol mit Ablaufdatum?, ecolex 1999, 582; *Schwimann*, ABGB³, 2006; *Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899; *Stefan/Niesner*, Zur rechtlichen Zulässigkeit von TV-Gewinnspielen über Mehrwertsteuer, MR 2006, 274; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 1972; *Stoll*, Rentenbesteuerung³ 1979; *Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek (Hrsg.)*, Lotto und andere Glücksspiele, 2003; *Strejcek (Hrsg.)*, Glücksspiele, Wetten und Internet, 2006 *Strejcek/Bresich (Hg.)*, Glücksspielgesetz 1989, Stand 1.1.2009; *Strejcek/Hoscher/Eder*, Glücksspiel in der EU und in Österreich, Linde, 2001; *Martin Sturc*, „Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport“ 2010, Bakkalaureatsarbeit, abrufbar unter <http://gambling-institute.de/pokertexte>; *Alexander B. Szanto*, Poker, Ekarte und Starpoker, 12. Aufl., Perlen-Reihe; *Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³ 1991; *Ürek Vedat*, Das Glücksspielstrafrecht und die Pokercasinos in Österreich, 2001 unveröffentlichte Diplomarbeit; *Vögl*, Zur geplanten Neuordnung des Glücksspielwesens, SWK 2009, 284; *Prof. Dr. W.A. Wagenaar*, Bluffen beim Pokerspiel, Reichsuniversität in Leiden

Internetrecherche:
<http://www.europeanpokertour.com/de/tournaments/vienna>, Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010, Abfrage des UFS vom 3.5.2011;
<http://www.xy2>, Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010 betreffend Depoteinrichtung und *Cashgames* während des Turniers;
<http://www.pokerstars.com/de/poker/tournaments/types>, Abfrage des Finanzamtes vom 29.10.2010 über die Art der Spiele;
<http://www.pokerstars.com/de/poker/how-to-play/> Abfrage vom 3.5.2011
http://de.pokerstrategy.com/world_of_poker/Poker-auf-der-Liste-für-Geschicklichkeitsspiele
<http://www.zelluloid.at/kolumne/poker-kolumne-wird-poker-olympisch.html>
<http://www.london-netz.de/174/2010-0074/poker-olympia-2012.html>
 Abfragen ebenfalls jeweils vom 3.5.2011
<http://www.imsaworld.com>, Abfrage vom 3.5.2011 und vom 6.7.2011
<http://de.wikipedia.org/wiki/Turnierform>;Pokerturnier;European Poker Tour Abfrage vom 2.5.2011
http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Spiele
http://de.wikipedia.org/wiki/Internationales_Olympisches_Komitee
http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Sportarten
http://de.wikipedia.org/wiki/Liste_der_vom_IOC_anerkannten_Sportarten

<http://de.wikipedia.org/wiki/Sportaccord>, http://de.wikipedia.org/wiki/World_Games
<http://de.wikipedia.org/wiki/Denksport>
<http://de.wikipedia.org/wiki/Weltdenksportspiele>
http://de.wikipedia.org/wiki/International_Mind_Sports_Association
 Abfragen jeweils vom 3.5.2011;

2. Verfahren

Die Bw. veranstaltete vom xy3. bis xy4 .2010 ein Kartenpokerspieltturnier der *PokerStars European Poker Tour* in einem dafür angemieteten Veranstaltungssaal. Zur Sachverhaltsermittlung wurde Herr A B als Auskunftsperson vom Finanzamt in den Räumlichkeiten der Bw. am 22.10.2010 vernommen und darüber eine Niederschrift aufgenommen. Unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH [C-64/08](#), 9.9.2010 *Engelmann*) überreichte die Bw. persönlich dem Finanzamt einen Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides über die Anwendbarkeit der Bestimmungen des [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 26.11.2010 ab, da die Erlassung eines Abgabenbescheides gemäß [§ 201 BAO](#), mit welchem auf das Feststellungsbegehren eingegangen werden könne, möglich sei. Dieser Bescheid wurde nicht mit Berufung bekämpft und erwuchs daher in Rechtskraft.

Am xy3 .2010 richtete das Finanzamt an die Bw. ein Ersuchen um Ergänzung, die Daten getrennt für jedes Turnierspiel, das im Rahmen dieses Pokerturniers durchgeführt wird nach deren Vorliegen bekannt zu geben. Am 2.11.2010 führte das Finanzamt bei der Bw. eine Nachschau gemäß [§ 146 BAO](#) durch und nahm darüber eine Niederschrift auf.

Am 22.11.2010 meldete die Bw. unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von 3,792.175,30 Euro eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) in Höhe von 948.043,83 Euro, beantragte, die Gebühr bescheidmäßig festzusetzen und betonte dazu, dass die Rechtsgeschäftsgebühr im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht sowie auf innerstaatliche Rechtsvorschriften rechtswidrig sei.

Das Finanzamt erließ am 29.11.2010 den Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) und setzte die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) in Höhe von 948.318,83 Euro fest.

Fristgerecht wurde Berufung erhoben. Im Berufungsverfahren hat die Bw. zwei Vertreter, nämlich Dr. Angelika Tupy Dr. Andreas Schuster, Rechtsanwälte und SIART+Team Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. Die Berufung langte am 7.12.2010 beim Finanzamt ein. In einer Ergänzung zur Berufung vom 22.3.2011 wurde die Durchführung der Berufungsverhandlung durch den gesamten Senat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Eingewendet wurde, dass Poker deutlich mehr als die Hälfte Geschicklichkeitsspiel und außerdem als Sport anerkannt sei. Dies alles sei durch ein weiteres Sachverständigengutachten zu klären. Es gäbe Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig und EU-rechtswidrig und [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF der Novelle 2008 besäße erst ab 1.1.2011 Gültigkeit.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und gab im Vorlagebericht eine Stellungnahme zur Berufung ab, dass in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) eindeutig normiert sei, dass Poker in Glücksspiel sei, dass auch bei Pokermeisterschaften und Turnieren der Zufall wegen der Einzelspielbetrachtung des Glücksspielgesetzes überwiege, dass keine Verfassungs- und Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliege, da die Einbeziehung von Glücksspielen ohne Bankhalter von der Kompetenz des einfachen Bundesgesetzgebers erfasst und das Veranlassen von Glücksspielen kein Regelungsstatbestand der Gewerbeordnung sei, sondern in das Monopolwesen falle.

3. Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes

Am 29.11.2010 erließ das Finanzamt den Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) über die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) in Höhe von 948.318,83 Euro (Bemessungsgrundlage 3,793.275,30 x 25%) über die im Zeitraum xy3 .-xy4 .2010 in Turnierform veranstalteten Kartenpokerspielvarianten „Texas hold'em“, „8Game“ und „H.O.R.S.E.“ (Hold'em – Omaha – Razz – Seven Card Stud – Eight or better). Gegenüber der von der Bw. selbstberechneten Gebühr ergab sich eine Nachforderung von 275 Euro. Die Begründung des Bescheides wird im Folgenden auszugsweise wiedergegeben. Die in den Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin vor dem UFS vom 5.9.2011 eingescannte Berechnung ist der Bw. bekannt und wird als Beilage zu dieser Berufungsentscheidung nochmals mitgereicht:

„Dem Vorbringen der Gemeinschaftswidrigkeit ist entgegenzuhalten, dass das Urteil des EuGH vom 9. September 2010, in der Rechtssache Engemann, C-64/08, noch zur alten österreichischen Glücksspielrechtslage ergangen ist. Das österreichische Glücksspielgesetz ist im Sommer 2010 mit zwei Glücksspielgesetznovellen (GSpG-Novelle, BGBl. Nr. 54/2010 und GSpG-Novelle 2010, [BGBl. I Nr. 73/2010](#)) umfassend neu geordnet worden. Die Kritikpunkte des EuGH beziehen sich daher auf die alte Rechtslage.

Mit dem novellierten Glücksspielgesetz wurde die im gegenständlichen Urteil geforderte Transparenz bei der Vergabe von Spielbankkonzessionen bereits ausdrücklich gesetzlich verankert und – ganz im Sinne dieses Urteils – die Durchführung einer öffentlichen und transparenten Interessentensuche festgelegt.

Wie der EuGH bereits wiederholt ausgesprochen hat, stellt ein nationales Konzessionssystem einen wirksamen Mechanismus dar, um Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern und Straftaten vorzubeugen und somit den Spielerschutz zu gewährleisten. Diese grundsätzliche Zulässigkeit eines nationalen Konzessionssystems hat der EuGH im Urteil Engemann erneut bestätigt. Sowohl die Begrenzung der Anzahl zu vergebender Konzessionen als auch die Konzessionsvergabe auf 15 Jahre qualifizierte der EuGH als eine zur Zielsetzung zulässige Beschränkung der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass auf Grund der Wirkungsweise von Unionsrecht das Urteil Engemann keine Auswirkung auf rein innerstaatliche Sachverhalte – wie im gegenständlichen Fall – hat. Insofern kann das Urteil hier zu keiner Änderung der Rechtslage im Falle konzessionslosen Anbietens in Österreich – weder strafrechtlich noch abgabenrechtlich – führen.

Das Urteil Engemann berührt daher die Anwendbarkeit des [§ 33 TP 17 GebG](#) nicht....

....I. Allgemeines

Der abgabenrechtlichen Würdigung wurden Glücksspiele in Form von Turnierpoker zugrunde gelegt. Die Turniere wurden in Form von Tagesturnieren (fixe Beginnzeiten, mehrere Tische und Dauer von mehreren Tagen möglich, Gewinnränge abhängig von der Teilnehmerzahl) abgehalten.

Auf Grund der eingesehenen Spielbedingungen handelt es sich jedenfalls um Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 2 GSpG....

....II) Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

....Dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wurden im Zuge der vorgenommenen Nachschau gem. [§ 144 BAO](#) Unterlagen über die im Rahmen des EPT-Turnieres vom xy3 .-xy4 .2010 veranstalteten 19 Turnierspiele vorgelegt, aus denen die Anzahl der Spielteilnehmer, die Höhe der geleisteten Spieleinsätze, die Anzahl der Gewinnränge und die Höhe der Gewinne der Glücksspiele hervorgeht. Diese Aufzeichnungen wurden auch als Grundlage für die Bemessung der Gebühr....herangezogen.

Da die vorgelegten Unterlagen zum Zeitpunkt der Niederschrift nicht in allen Punkten richtig waren, wurde mit e-mail vom 03.11.2010 noch eine Berichtigung nachgereicht, in der die Anzahl der Gewinnränge der Turniere 15, 17, 18 und 19 berichtigt wurden, weshalb die Bemessungsgrundlage nunmehr 3,793.275,30 Euro anstelle der in der Niederschrift und der Gebührenanmeldung enthaltenen 3,792.175,30 beträgt.

Bei jenen Turnierspielen bei denen laut Spielbedingungen ein Nachkauf von Spieljetons (Chips) möglich war (rebuy bzw. add-an), existieren zwar Aufzeichnungen über die Gesamtsumme der während dem Spiel zusätzlich geleisteten Spieleinsätze, eine Zuordnung zu bestimmten Spielen ist aber nicht möglich, da der Name des nachkaufenden Spielers während des Spielverlaufes aus Zeitgründen nicht aufgezeichnet wird. Für diese Spiele erfolgte daher eine Schätzung der Höhe des Spieleinsatzes der Gewinner nach der Berechnung „Gesamtsumme Starteinsätze (buy-in) plus Gesamtsumme nachträgliche Einsätze (rebuy+add-an), dividiert durch Gesamtanzahl der Spieler und multipliziert mit der Anzahl der Gewinnränge.

.... "

Die ohnehin unstrittige Berechnung siehe der Berufungsentscheidung beigelegten Bescheid in Kopie.

4. Berufung

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

4.1. „Pokersport“

Der Geschicklichkeitscharakter von Pokerspielen manifestiere sich auch deutlich bei den verschiedenen Pokerturnieren und Pokermeisterschaften, was nicht zuletzt durch den Begriff der „Meisterschaft“ ausgedrückt werde. Tatsächlich würden auch immer wieder dieselben Spieler gewinnen, also jene Spieler, die nicht einmal und zufällig ihre Konkurrenten schlagen, sondern regelmäßig durch ihr geschicktes Spielen zum Sieg kommen. Im April 2010 sei vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) Poker als Geschicklichkeitsspiel anerkannt worden und werde Poker von der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA), welche Denksportspiele wie Schach, Go, Bridge und Dame durchführe, als Bewerb vertreten sein.

Wenn das Finanzamt meine, dass Poker im Gegensatz zum Bridge ein Glücksspiel sei, weil eben nur ein Spieler und nicht zwei Spieler gemeinsam zusammen wirkten (im sportlichen Sinne antreten), so erkenne es, dass gerade beim Poker eben ein Einzelspieler gegen andere Spieler im sportlichen Sinn antrete und in außergewöhnlichem Umfang durch sein persönliches Können, durch seine Fertigkeiten und Fähigkeiten auch das Verhalten der anderen Spieler und damit das Ergebnis bestimme. Dies sei bei jeder Sportart so. Vergleiche man Poker beispielsweise mit Tennis, aber auch mit Langstreckenläufen, so komme es auch auf die Kondition, Durchhaltevermögen, das Können, aber ganz besonders auch auf Taktik, auf die Körpersprache und das Verhalten des Sportlers im Wettkampf an. Beispielsweise auch in der Leichtathletik – wenn ein Weitspringer zwar alleine auf den Weitsprungbalken zulaufe – so beeinflusse er auch durch sein Verhalten im Wettkampf, durch seine Gestik, Körpersprache die anderen Sportler. Das sei beim Poker eben das Bluffen. Bluffen wäre beispielsweise gar nicht nötig, könnte er nicht die anderen Spieler (Gegenspieler) beeinflussen. Es sei unbestritten und entspreche den Erfahrungen, dass in jedem Sport auch ein gewisses Glückselement vorhanden sei. Als weiterer Beweis, dass sich Poker von anderen Sportarten nicht unterscheide, werde angeführt, dass Poker im Sportfernsehen übertragen werde und

dass in den Weltranglisten immer dieselben Personen aufscheinen. Das könne dann nicht der Fall sein, wenn der Erfolg ausschließlich von Zufallselementen abhängen würde, so gäbe es beispielsweise keine Weltrangliste der Lottospieler. Im Sportkanal DSF = Sport 1 würden durch unter dem Tisch montierte Kameras die Karten der Spieler gezeigt und insbesondere auf die Taktik der Spieler hingewiesen und deren Emotionen dokumentiert. Ein Glücksspielautomat sei hingegen mit Emotionen oder Taktik nicht zu beeinflussen.

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

Nach [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) liege ein Glücksspiel dann vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Den Begriff „vorwiegend“ definiere das Glücksspielgesetz nicht, sondern er wurde durch den OGH 20.4.2010, [11 Os 40/10g](#) zu [§ 27 Abs. 5 SMG](#) als „mehr als die Hälfte“ ausgelegt. Für den Glücksspielbereich bedeute dies, dass ein Spiel nur dann ein Glücksspiel sei, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis von mehr als der Hälfte von Zufallselementen abhängen. Denn „überwiegend“ (überwiegende Mehrheit im GmbH-Gesetz, AktG, Wahlrechtsordnung) heißt „mehr als die Hälfte“ und „vorwiegend“ könne nur den Sinn von „deutlich mehr als die Hälfte“ (mehr als 50% Zufallselemente oder wesentlich weniger als 50% Geschicklichkeitselemente) haben.

Die Bw. verweist hinsichtlich der Qualifikation von Pokerspielen als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel auf das Gutachten von Prof. Dr.B.B. und Dr.P.B. , Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994, sowie auf ein Gutachten von Prof. *Wagenaar* über den Einfluss des Bluffens auf den Spielverlauf.

4.3. Klärung durch Sachverständigengutachten

Weiters habe der VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#), VwGH 3.11.2005, [2005/15/0128](#) vertreten, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei. Die Bescheide der Finanzlandesdirektion habe der VwGH 18.12.1995, [95/16/0047](#) und VwGH 20.8.1998, [97/16/0387](#) wegen Verfahrensmängel aufgehoben. Die Frage, ob ein Kartenspiel Glücksspielcharakter habe oder ein Geschicklichkeitsspiel sei, sei eine reine Tatfrage und nicht Rechtsfrage und durch Beiziehung von Gutachtern zu klären, weil noch kein abschließendes Gutachten vorliege. Das Gutachten von *Prof. Wilburg* sei bereits vom VwGH als oberflächlich qualifiziert worden und sei keinesfalls im Stande, das von *Univ.Prof. Dr. G.* , von *Prof. Dr.B.B.* und *Dr.P.B.* , vorgelegte umfangreiche und fachlich fundierte Gutachten zu entkräften. Seit dem Erkenntnis des VwGH 18.12.1995, [95/16/0047](#) sei weder von der erstinstanzlichen Behörde, noch von der Abgabenbehörde 2. Instanz eine Ergänzung der Gutachten eingeholt worden, weswegen im gegenständlichen Verfahren der bestehende Verfahrensmangel der mangelhaften

Sachverhaltsermittlung evident sei. Daran ändere sich auch nichts durch die durch die GSpG-Novelle 2008, [BGBl. I 54/2010](#) im [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) eingeführte gesetzliche Vermutung, dass Poker ein Glücksspiel sei, weil die Definition des [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) im Ergebnis gleich geblieben und die gesetzliche Vermutung durch Einholung eines Sachverständigengutachtens widerlegbar sei.

Hätte die Behörde gemäß den gesetzlichen Anforderungen zur Ermittlung des Sachverhaltes einen Gutachter bestellt, so hätte dieser die hier veranstalteten Spiele als Geschicklichkeitsspiele qualifiziert und wäre damit die wesentliche Voraussetzung des Gebührentatbestandes, nämlich das Vorliegen eines Glücksspiels nicht erfüllt gewesen mit der Rechtsfolge, dass keine Gebühr festzusetzen gewesen wäre.

Nach Ansicht der Bw. sei Poker als Glücksspiel gemäß [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) eine durch Sachverständigenbeweis widerlegliche Tatsachenvermutung durch den Gesetzgeber, dafür spreche [§ 1 Abs. 3 GSpG](#) „In Angelegenheiten des Glücksspiels kann der Bundesminister für Finanzen Amtssachverständige bestellen.“ Der Gesetzgeber sah vor, dass wirklich nur Glücksspiele und nicht auch Geschicklichkeitsspiele in den Anwendungsbereich des GSpG einbezogen würden, weswegen zur Beweisführung, ob Poker ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel ist, ein Gutachten eines Amtssachverständigen erforderlich sei. Das Finanzamt hätte ein solches Gutachten anfordern müssen.

4.4. Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche

Auch europaweit gäbe es mittlerweile heftige Diskussionen, ob Poker ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel sei, und zwar auf der Ebene der Rechtsgelehrten und Rechtswissenschaftler. So werde in dem Artikel von *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht? *Medien&Recht Int.*, 2009 Heft 2, Seite 41, aufgezeigt, dass das Pokerspiel *Texas Hold'em* ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel sei. Diesen Ergebnissen habe sich auch das Landgericht Karlsruhe in seinem Berufungsurteil vom 20.1.2009, AZ: 18 AK 127/08 angeschlossen, und auch Italien behandle Poker als Geschicklichkeitsspiel.

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

Kartenspokerspiel *Texas Hold'em* in einer Serienvariante in mehr als 50% der Fälle ein Geschicklichkeitsspiel vorliege.

4.5. Das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel sei verfassungswidrig

Schließlich stelle sich die Frage der Zulässigkeit des Einbeziehens eines Geschicklichkeitsspiels in das Bundesmonopol durch [BGBl. I Nr. 54/2010](#) und weiters ob durch den Verweis in [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) auf [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) nicht weiterhin ausschließlich jene Spiele, die die Kriterien in [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) erfüllen, die Gebührenpflicht auslösen.

Das österreichische Glücksspielmonopol gründe sich auf die Kompetenzbestimmung des [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#), welcher sich nach seinem Wesensgehalt am Zeitpunkt des Inkrafttretens des B-VG am 1.1.1925 orientiere. Die Gewerbeordnung aus 1859 regelte die die „Haltung von erlaubten Spielen“ als Teilberechtigung des Gast- und Schankgewerbes und die „Haltung von erlaubten Spielen“ konnte demnach gesondert als selbständiger Erwerbszweck ausgeübt werden. Nach der Gewerbeordnung 1994 könne das Halten von Spielen als freies Gewerbe ausgeübt werden, weswegen zum Beispiel Kartenspiele, deren Ausgang teils von Geschicklichkeitsmomenten abhängen, als freies Gewerbe veranstaltet werden können. Damit seien diese Spiele nicht vom Glücksspielmonopol erfasst und Pokersalons seien auch keine Spielcasinos. Daraus könne geschlossen werden, dass [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#) zwar den einfachen Bundesgesetzgeber ermächtige, ein Glücksspielmonopol zu errichten, nicht aber ermächtige, dieses Glücksspielmonopol beliebig auf andere Arten von Spielen zu erstrecken, wie etwa auf Poker ohne Bankhalter als Geschicklichkeitsspiel, das bisher der Gewerbeordnung unterlag. Eine derartige Erweiterung sei verfassungswidrig.

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

Die Erweiterung des Glücksspielmonopols verstoße aber auch gegen EU-Recht. Durch die Glücksspielnovellen 2008 und 2010 sei es zu einer beträchtlichen Ausweitung des Glücksspielmonopols durch Einbeziehen von möglicherweise als Geschicklichkeitsspiele zu wertenden Spielen gekommen, dem keine sachlich gerechtfertigten Gründe entgegengehalten würden als Spielerschutzvorschriften. Es seien auch keinerlei Gutachten über die Qualifikation der nun als Glücksspiele fingierten Geschicklichkeitsspiele eingeholt worden. Zur europarechtlichen Zulässigkeit brachte die Bw. vor, dass bei der EU-Kommission eine Beschwerde gegen die Republik Österreich wegen Verdachts der Gewährung EU-widriger Beihilfen an die xy5 und den xy6 eingebracht und eingeleitet worden sei (CP 176/2009). Werde die Anwendbarkeit des [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) bejaht, liege ein Beihilfentatbestand nach [Art. 107 f AEUV](#) vor. Denn einerseits würden diese

Rechtsgeschäftsgebühren auf Glücksspiele von der nichtkonzessionierten Anbieterin erhoben werden. Andererseits werde der einzigen nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Anbieterin, der xy5, ein aus staatlichen Mitteln bestehender selektiver Vorteil dadurch gewährt, dass auf diese Anbieterin diese Gebührevorschrift nicht anzuwenden sei, sondern lediglich eine Konzessionsabgabe (Spielbankabgabe) zu leisten sei, was für die Bw. eine Schlechterstellung ergäbe. Die Schlechterstellung der Bw. ergäbe sich daraus, dass die abgabepflichtige Konzessionärin bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe die von ihr ausgegebenen Propagandajetons als Steuerabsetzbetrag in Abzug bringen könne, was bei der Rechtsgeschäftsgebühr nicht möglich sei. Bei der Bw. sei dadurch der Haftungsstock geschmälert worden. Weiters existiere bis heute keine entsprechende europaweite Ausschreibung nach dem Glücksspielgesetz, womit die Bw. keine Möglichkeit habe, eine Konzession nach dem Glücksspielgesetz zu erlangen. Andererseits sei zwar das Konzessionssystem des Glücksspielgesetzes geändert worden, allerdings sei schon auf Grund der unterschiedlichen Zeitpunkte des Inkrafttretens der beiden Novellen eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung in der Anwendung der novellierten Bestimmung und damit Verfassungswidrigkeit durch Verletzung des Gleichheitssatzes des Gebührengesetzes gegeben.

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

4.7. Inkrafttreten des [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF [BGBI. I 54/2010](#)

Ergänzend regte die Bw. an, eine stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen, da zwar das Glücksspielgesetz mit BGBI. I 2010/54 vom 19. Juli 2010 veröffentlicht wurde und gemäß Inkrafttretensbestimmungen bereits mit 20. Juli 2010 Geltung gefunden habe.

Allerdings ergäbe sich aus [§ 60 Abs. 22 GSpG](#), dass die steuerlichen Regelungen erst ab dem 1.1.2011 Gültigkeit besäßen. Würde man die ab 1.1.2011 geltenden Regelungen schon für 2010 anwenden, würde es zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung kommen.

4.8. Beantragte Beweise

Die Bw. beantragte folgende Beweise:

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

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

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

Gutachten von Prof. Dr.B.B. und Dr.P.B. , Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994;

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

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

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte dem UFS die Berufung vor. Im Vorlagebericht, der der Bw. zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass sich nicht mehr die Frage stellen könne, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel sei, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiere, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handle. Die einzige Sachverhaltsfrage, die es zu ermitteln gäbe, sei jene, ob es sich bei den gespielten Spielen um Poker oder eine Spielvariante dessen handle. Die Abgabenbehörde habe daher nicht z.B. mit einem Sachverständigengutachten nachzuweisen, dass Poker ein Glücksspiel sei, sondern nur das Vorliegen von Poker, was auch nicht bestritten wurde. Die von der Bw. zitierten Erkenntnisse des VwGH 18.12.1995, [95/16/0047](#), VwGH 20.8.1998, [97/16/0387](#) hoben die Berufungsentscheidung wegen Verfahrensmängel auf, während VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#) das vorgelegte Sachverständigengutachten als ausreichende Entscheidungsgrundlage für die Beurteilung von Poker als Glücksspiel ansah.

Dem Argument, dass gerade bei Pokermeisterschaften und im Turnierbereich, wo immer dieselben Spieler gewinnen würden, dafür spräche, dass es sich bei Poker jedenfalls im Turnierbereich um ein Geschicklichkeitsspiel handle, hielt das Finanzamt entgegen, dass Pokermeisterschaften oder Turnierspiele mit ihrer „Spezialregel“ auf eine Periodenbetrachtung abstellten und nicht der Spielausgang des einzelnen Spieles nach der Spielregel, sondern der Blick auf den Saldo, gebildet aus Gewinnen abzüglich Einsätzen und Verlusten ausschlaggebend sei. Dem Wortlaut des Gesetzes gemäß [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) sei aber bei der Beurteilung der Zufallsüberwiegendheit ein Einzelspiel heranzuziehen. Die Zufallsabhängigkeit des Gewinns bzw. Verlusts könne dabei aber nicht – in einer ggf auch unendlichen Zeitspanne – als Saldo von Einsatz und Gewinn verstanden werden, sondern sei aus dem Spiel als systemisches Einzelspiel zu ermitteln. Eine Einzelbetrachtung sei auch deshalb anzuwenden, weil dem Grunde nach das Spiel, also jene Zeitspanne, die sich vom Austeilen der Karten bis zur Aufteilung des Pottes erstreckt, zu beurteilen sei. Auch wenn eine gewisse Beeinflussung des Spielergebnisses nicht abgestritten werden könne, habe der Pokerspieler keine sichere Methode in der Hand, mit der er, diese bewusst und gekonnt anwendend, den Ausgang des einzelnen Spieles, mit hundertprozentiger Sicherheit für sich entscheiden könnte. Tatsache sei daher, dass beim Einzelspiel der Zufall (das Glück) weitaus dominierender sei.

Der Entscheidung vom 24.5.2004 des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien komme wegen der später ergangenen Entscheidungen und wegen geänderter Rechtslagen keine Bedeutung mehr zu.

Zum Berufungsvorbringen der Verfassungs- und Gemeinschaftswidrigkeit der angewendeten Gesetzesbestimmungen entgegnete das Finanzamt, dass es zwar richtig sei, dass zur Auslegung und Abgrenzung dieser Kompetenztatbestände im Hinblick auf die Normierung verschiedener Spiele in erster Linie auf die Versteinerungstheorie und damit jene unterverfassungsrechtliche Rechtslage abzustellen sei, die der Verfassungsgesetzgeber im Versteinerungszeitpunkt am 1.10.1925 vorgefunden habe, aber die Einbeziehung von Glücksspielen ohne Bankhalter von der Kompetenz des einfachen Bundesgesetzgebers deshalb erfasst sei, da in der Literatur angenommen werde, dass von einer solchen Erweiterungskompetenz lediglich die Monopolisierung völlig andersartiger Sektoren ausgeschlossen sei.

Das Veranstellen von Glücksspielen sei kein Regelungstatbestand der Gewerbeordnung, sondern falle in den Kompetenztatbestand des Monopolwesens. „Das Halten von erlaubten Spielen“ sei zwar eine Angelegenheit der Gewerbeordnung 1859 gewesen, ihr könne jedoch nicht entnommen werden, welche Spiele erlaubt oder verboten sind. Vielmehr müsse auf die Bestimmungen des § 522 Strafgesetzbuch 1852 zurückgegriffen werden, zu welchem zuerst die Judikatur und dann die Glücksspielverordnung 1923 erlassen wurden, die auch Poker als verbotenes Glücksspiel bezeichneten. Damit habe der Gesetzgeber bereits damals angenommen, dass Poker ein Glücksspiel sei und in den Kompetenztatbestand des Monopols und nicht des Gewerbes falle. Das „Halten von Spielen“ iSd Gewerberechts umfasse jedoch ausschließlich Geschicklichkeitsspiele, was Poker eindeutig nicht sei. Es liege damit keine verfassungswidrige Ausweitung des Monopols vor. Es gäbe kein rechtmäßiges Betreiben auf Grund eines Gewerbescheines von Pokercasinos, somit könne auch kein Verstoß gegen Grundrechte vorliegen. Überdies stelle ein gänzliches Verbot von Glücksspielen aus ordnungspolitischer Hinsicht keinen Verstoß gegen Grundrechte dar. Die Zulässigkeit einer Monopolisierung des österreichischen Glücksspieles sei europrechtlich gedeckt, so zB Rs *Carmen Media Group*, C-46/08, Rn 84; Rs *Placanica* ua C-338/04; Rs *Zenatti*, C-67/98, Rn 35f.; Rs *Gambelli* ua, C-243/01, Rn 62 und 67 und Rs *Läära*, C-124/97, Rn 37. Weise ein zu entscheidender Fall keinerlei Bezug zu einem vom Gemeinschaftsrecht erfassten Sachverhalt auf, so seien die Vorschriften [des EG-Vertrages](#) über den freien Dienstleistungsverkehr nicht anwendbar. Da der vorliegende Sachverhalt mit keinem Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweise, liege ein rein innerstaatlicher Sachverhalt vor, bei dem die Vertragsbestimmungen über die Grundfreiheiten nicht geltend gemacht werden könnten. Weder eine Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit, noch eine Einschränkung der

Niederlassungsfreiheit liege vor. Die grundsätzliche Zulässigkeit eines nationalen Konzessionssystems habe der EuGH im Urteil Rs *Engelmann* C-64/08 erneut bestätigt. Ein allfälliger Verstoß gegen das EU-Beihilfenrecht hätte für die Bw. nicht zur Folge, dass [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) nicht anfalle, sondern dass die „Beihilfe zurückgegeben wird“.

Das andere Inkrafttretensdatum der Abgabebestimmungen nach dem Glücksspielgesetz gegenüber den allgemeinen Bestimmungen habe mit [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) lediglich der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen. [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) stehe nicht im Zusammenhang mit der Einführung der neuen Glücksspielabgaben.

6. Beweisaufnahmen

6.1. Einsicht in den Prüfungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ABNr. xy1 betreffend die Bw.

Vom Finanzamt durchgeführte Internetrecherchen:

<http://www.europeanpokertour.com/de/tournaments/vienna> (Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010);

<http://www.xy2> , Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010 betreffend Depoteinrichtung und *Cashgames* während des Turniers;

<http://www.pokerstars.com/de/poker/tournaments/types>, Abfrage des Finanzamtes vom 29.10.2010 über die Art der Spiele;

Am 22.10.2010 wurde mit Herrn A B eine Niederschrift zur Sachverhaltsermittlung zum Pokerturnier der *PokerStars European Poker Tour* im xy9 aufgenommen. Nach seiner Aussage ist die Bw. die Veranstalterin dieses Turniers in Wien vom xy3 . bis xy4 .2010 in Wien. Die für den Spielbetrieb notwendigen Personen (*Floorman, Dealer*) seien bei der xy10 beschäftigt und würden im Rahmen einer Personalbereitstellung der Bw. zur Verfügung gestellt.

Die Anmeldung der Teilnehmer zum Turnier erfolge einerseits über die Qualifikation durch die *online*-Plattform und andererseits direkt durch Anmeldung entweder *online* über die Internetseite der Bw. bzw. ab xy3 .2010 direkt am Veranstaltungsort. Die Daten sämtlicher Teilnehmer würden durch die Turnieranmeldung EDV-mäßig erfasst. Die Entrichtung der Startgelder erfolge – abgesehen von den *online* Qualifikanten – am Veranstaltungsort. Die Startgelder würden von der Bw. treuhändig verwaltet. Der Spieler könne auch ein Depot bei der Bw. einrichten, um die Möglichkeit zu haben, ohne große Bargeldmengen anzureisen. Wofür er das Depotgeld verwende, liege ausschließlich in der Entscheidung des Spielers. Die Gewinnauszahlung erfolge entsprechend den Wünschen der Spieler entweder bar oder durch Überweisung.

Bei dem Turnier würden *Texas Hold'em* in den Spielvarianten, daneben 1 Turnier *H.O.R.S.E.*, das ist eine Kombination von fünf Pokervarianten und ein Turnier *eight games*, das ist eine

Kombination von 8 Pokervarianten, angeboten. Die Bw. erhalte als Entgelt bei den Turnieren das jeweilige *entry-fee* laut Spielplan. Die *Buy-in* würden bei der Anmeldung personenbezogen erfasst, *rebuys* und *add-ons* würden bei dieser Veranstaltung nur ziffernmäßig erfasst. Während der Turnierveranstaltung würden auch *Cashgames* angeboten, an der auch Personen teilnehmen können, die nicht Turnierteilnehmer seien.

Im Prüfungsakt des Finanzamtes befinden sich Internetabfragen des Finanzamtes vom 22.10.2010: <http://www.europeanpokertour.com/xy12>. Dort ist der Zeitplan für die Turniere angegeben:

Zeitplan für die Turniere

Zeit	#	Event	Buy-in
		Montag, 25. Oktober	
19 Uhr	1	NL-Super Satellite für das Main Event (1 Rebuy)	Euro 200 + Euro 20
21 Uhr	2	NL-Turbo	Euro 300 + Euro 30
		Dienstag, 26. Oktober	
12 Uhr	3	Main Event – Tag 1A	Euro 5.000 + Euro 300
18 Uhr	4	NL-Super Satellite für das Main Event (1 Rebuy)	Euro 550 + Euro 50
21 Uhr	5	NL-Turbo Bounty	Euro 300 + Euro 100 + Euro 30
		Mittwoch, 27. Oktober	
12 Uhr	3	Main Event – Tag 1B	Euro 5.000 + Euro 300
19 Uhr	6	NL-Turbo Zufällige Bounties	Euro 800 + Euro 200 + Euro 100
		Donnerstag, 28. Oktober	
12 Uhr	3	Main Event – Tag 2	Euro 5.000 + Euro 300
16 Uhr	7	NL – Hold'em – Tag 1	Euro 2.000 + Euro 150
20 Uhr	8	PLO – 1 Rebuy – Tag 1	Euro 1.000 + Euro 100
		Freitag, 29. Oktober	
12 Uhr	3	Main Event – Tag 3 (gespielt wird bis 24 Spieler)	Euro 5.000 + Euro 300
12 Uhr	9	NL – Heads up – 64 Spieler (Cap) – Finaltag	Euro 3.000 + Euro 200
13 Uhr	7	NL – Hold'em – Finaltag	Euro 2.000 + Euro 150
13 Uhr	8	PLO – 1 Rebuy – Finaltag	Euro 1.000 + Euro 100
16 Uhr	10	NL – Hold'em – Tag 1	Euro 1.000 + Euro 100
20 Uhr	11	8-Game – Tag 1	Euro 1.000 + Euro 100

21 Uhr	12	NL-Turbo	Euro 300 + Euro 30
		Samstag, 30. Oktober	
12 Uhr	3	Main Event – Tag 4 (gespielt wird bis 8 Spieler)	Euro 5.000 + Euro 300
12 Uhr	9	NL – Heads up – 64 Spieler (Cap) – Finaltag	Euro 3.000 + Euro 200
12 Uhr	13	NL – Hold'em – Tag 1	Euro 10.000 + Euro 300
12 Uhr	14	NL – Hold'em – Tag 1	Euro 1.000 + Euro 100
13 Uhr	10	NL – Hold'em – Finaltag	Euro 1.000 + Euro 100
13 Uhr	11	8-Game – Finaltag	Euro 1.000 + Euro 100
16 Uhr	15	NL – Hold'em – Ladies only	Euro 300 + Euro 30
18 Uhr	16	HORSE – Tag 1	Euro 1.000 + Euro 100
21 Uhr	17	NL-Turbo Bounty	Euro 300 + Euro 100 + Euro 30
		Sonntag, 31. Oktober	
12 Uhr	3	Main Event – Tag 5 Finaltisch (TV)	Euro 5.000 + Euro 300
12 Uhr	13	NL – Hold'em – Finaltag	Euro 10.000 + Euro 300
12 Uhr	14	NL – Hold'em – Finaltag	Euro 1.000 + Euro 100
12 Uhr	16	HORSE – Finaltag	Euro 1.000 + Euro 100
13 Uhr	18	NL-Turbo Zufällige Bounties	Euro 800 + Euro 200 + Euro 100
16 Uhr	19	NL-Turbo	Euro 300 + Euro 30

Cashgame während der EPT Wien (<http://www.xy2> / Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010):

„Im xy9 wird im Obergeschoss bereits ab dem 25. Oktober ein eigener Cashgame Bereich mit 20 Pokertischen angeboten. Hier können täglich von 11 Uhr bis 06 Uhr früh alle Pokervarianten gespielt werden. Am Eröffnungstag, Montag xy3 ., beginnt der Einlass um 15 Uhr. Das Cashgame startet ab 16 Uhr. Alle Tische werden ab Blinds 5-10 angeboten und es wird ohne Maximum – Buy-In gespielt. Wer lieber Blinds 2-5 und niedriger spielt, dem steht unser kostenloser Shuttleservice ins xy11 zur Verfügung.“

Im Prüfungsakt des Finanzamtes ist die Spielanleitung und Beschreibung auf dem Ausdruck von <http://www.pokerstars.com/de/poker/tournaments/types>, Abfrage des Finanzamtes vom 29.10.2010: *Satellite* ist ein Turnier, bei dem man einen Platz bei einem größeren Turnier gewinnen kann. Gibt es eine Teilnahmegebühr für ein Turnier oder ein *Satellite*, so wird sie zusammen mit dem *Buy-in* angegeben. Die Angabe 30 + 3 bedeutet also, dass das *Buy-in* 30 und die Gebühr 3 beträgt. Die 30 fließen in den Preispool ein, um den die Spieler spielen, während die 3 den Kostenbeitrag für die Ausrichtung des Turniers darstellen. (Seite 2). Bei *Bounty*-Turnieren erhalten Spieler Echtgeld-Prämien, wenn sie einen bestimmten Spieler aus dem Turnier werfen. (Seite 3) In einem Knockout-Turnier zahlt jeder Spieler ein zusätzliches *Buy-in*, das als Kopfgeld für diesen Spieler fungiert. Ein Beispiel: Ein Knockout-Turnier hat ein komplettes *Buy-in* von 20+5+2, wovon 20 in den regulären Preispool gehen, 5 als *Bounty* für

den jeweiligen Spieler dienen und 2 als Turniergebühr gedacht sind. Bei einem Turbo Turnier erhöhen sich die *Blinds* wesentlich schneller als bei einem regulären Turnier. Jede Runde dauert idR fünf Minuten, bevor die *Blinds/Antes* steigen. (Seite 4).

Wie das Finanzamt im Bescheid darstellte, wurde die Bemessungsgrundlage bei Spielen, in welchen ein Nachkauf von Spieljetons möglich war, *rebuy* bzw. *add-on* nach der Formel berechnet: „Gesamtsumme Starteinsätze (*buy-in*) plus Gesamtsumme nachträgliche Einsätze (*rebuis* and *add-on*), dividiert durch Gesamtzahl der Spieler und multipliziert mit der Anzahl der Gewinnränge.“

Die Berechnung erfolgte z.B. zu 1) NL – *Unlimited ReBuy Super Satellite to Main Event* Euro 200 + Euro 20:

Anzahl der Teilnehmer 273 x Einsätze 200 = 54.600 Euro.

Anzahl der *rebuy* 271 x *rebuy* 200 = 54.200 Euro

Anzahl der *add-on* 241 x *add-on* 200 = 48.200 Euro.

Ergibt eine Summe von 157.000.

Der anteilige Einsatz der Gewinne wurde berechnet mit: die Summe der *rebuis* von 54.200 durch 271 Teilnehmer dividiert = 198,53 und die Summe der *add-on* von 48.200 ebenfalls durch 273 Teilnehmer dividiert = 176,55. $198,53 + 176,55 + 200 = 575,09 \times 30$ Gewinnränge = 17.252,76. Summe der Gewinne: 157.000 abzüglich anteilig Einsätze der Gewinner $17.252,76 = 139.747,25 \times 25\%$ gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 b = 34.936,81 Euro.

Die Differenz ergab sich bei dem NL-Super Satellite für das *Main Event (1 Rebuy)*, bei welchem Euro 550 + Euro 50 in der Spielausschreibung angegeben waren, tatsächlich betrug das *Buy-in* 550 Euro und das *rebuy* 500.

Zur Nachforderung von 275 Euro kam es, da die Bw. am 3.11.2010 mit E-Mail einige Gewinnränge korrigierte:

Event 15 waren 3 statt 4

Event 17 waren 8 statt 7

Event 18 waren 4 statt 5

Event 19 waren 5 statt 6.

Die Berechnung ist auch hinsichtlich der Nachforderung von 275 Euro nicht strittig.

6.2. Internetrecherche zum Thema „Pokersport“

http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Spiele,

http://de.wikipedia.org/wiki/Internationales_Olympisches_Komitee,

http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Sportarten,

http://de.wikipedia.org/wiki/Liste_der_vom_IOC_anerkannten_Sportarten,
<http://de.wikipedia.org/wiki/Sportaccord>, http://de.wikipedia.org/wiki/World_Games,
<http://de.wikipedia.org/wiki/Denksport>, <http://de.wikipedia.org/wiki/Weltdenksportspiele>,
http://de.wikipedia.org/wiki/International_Mind_Sports_Association, Abfragen jeweils vom 3.5.2011;

http://de.pokerstrategy.com/world_of_poker/Poker-auf-der-Liste-für-Geschicklichkeitsspiele,
<http://www.zelluloid.at/kolumne/poker-kolumne-wird-poker-olympisch.html>,
<http://www.london-netz.de/174/2010-0074/poker-olympia-2012.html>, Abfragen ebenfalls jeweils vom 3.5.2011.

<http://www.imsaworld.com>, Abfrage vom 3.5.2011 und vom 6.7.2011

und Pokerturnier

<http://de.wikipedia.org/wiki/Turnierform>;Pokerturnier;European Poker Tour, Abfrage vom 2.5.2011,

<http://www.europeanpokertour.com/xy12> , sowie <http://www.pokerstras.com/de/poker/how-to-play/> Abfrage vom 3.5.2011

6.3. Einsicht in die bisherigen Sachverständigengutachten

Bemerkt wird, dass die im Folgenden aufgezählten Gutachten bereits der Entscheidung UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 zugrunde gelegt wurden, die über <http://www.bmf.findok.at> abrufbar ist:

April 1994: Bericht „Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“ (Universitätsprofessor für Wahrscheinlichkeitsrechnung und Mathematische Statistik, Dr.B.B. und Universitätsdozent für Spieltheorie, Dr.P.B., beide Katholische Universität Brabant, Tilburg, Niederlande),

November 1996: „Gutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels 7-Card-Stud-Poker“ von *Univ. Prof. Dr. G.*, Institut für Statistik, Operations Research und Computerverfahren , Universität Wien (mathematisches Gutachten), samt dem Zusatz (Addendum)

Juni 1999: „Sachverständigengutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels *Seven Card Stud Poker*“ von *Univ. Prof. Dr. LW* , Vorstand am Institut für Statistik und Operations Research, Karl Franzens Universität Graz (mathematisches Gutachten)

Aufsatz über "Bluffen beim Pokerspiel" von *Prof. Dr. W.A. Wagenaar*, Reichsuniversität in Leiden, Niederlande

6. April 2001: „Erstellung eines Sachverständigengutachtens über die Glücksspieleigenschaft des Kartenspiels Poker“ Sachverständiger *Ing. A M*, Elektrotechnik und Maschinenbau, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger (soziologisches Gutachten: Tatsächliche Beobachtung der Elemente des Bluffens und deren Auswirkung auf den Spielabgang).

6.4. Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin vor dem UFS vom 5.9.2011

Die Bw., vertreten durch Siart+Team Treuhand GmbH, äußerte am 28.4.2011 telefonisch den Wunsch auf Durchführung eines Erörterungsgesprächs gemäß [§ 279 Abs. 3 BAO](#). Der erste

Erörterungstermin wurde vom UFS für 31.5.2011 anberaumt. Auf Ersuchen der Bw. wurde der Termin auf Herbst 2011 verschoben. Am 5.9.2011 setzte der UFS den Termin 3.10.2011 für das Erörterungsgespräch an. Mit den Ladungen wurde ein Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin mitgereicht, der im Wesentlichen die vom UFS unvorgreiflich der Ergebnisse des Erörterungsgesprächs konzipierte Entscheidung enthielt. Sowohl der Bw., als auch dem Finanzamt wurde die Möglichkeit eingeräumt, zu dem Vorhalt noch vor dem Erörterungstermin eine schriftliche Stellungnahme abzugeben bzw. weitere Beweismittel zu nennen.

In diesem Vorhalt ersuchte der UFS die Bw. um Folgendes:

„Außerdem wird innerhalb dieser Frist/zum Erörterungstermin noch um Vorlage folgender Unterlagen (in Kopie) ersucht: Spielbedingungen der Kartenspiele der PokerStars European Poker Tour vom xy3 . bis xy4 .2010 in Wien

Wie viele online Qualifikanten gab es, bzw. waren aufgrund des Programms vorgesehen und wie viele Teilnehmer haben sich direkt am Veranstaltungsort angemeldet?“

Ebenso richtete der UFS in diesem Vorhalt an das Finanzamt folgendes Ersuchen:

"Im Prüfungsakt erliegt ein Aktenvermerk vom 29.10.2010. Steht etwas dagegen, diesen Aktenvermerk beim Erörterungsgespräch zu verlesen und mit der Bw. abzuklären?"

6.5. Erörterungstermin vor dem UFS

Zum Erörterungsgespräch vor dem UFS am 3.10.2011 kam das Finanzamt. Weder die Bw. noch ihre beiden Vertreter sind erschienen. Die Bw. gab bis dato weder eine schriftliche Stellungnahme zum Vorhalt zur Vorbereitung des Erörterungstermins ab, noch nannte sie weitere Beweismittel. Die mit dem Vorhalt zur Vorbereitung des Erörterungstermins angeforderten Spielbedingungen der Kartenspiele der *PokerStars European Poker Tour* vom xy3 . bis xy4 .2010 in Wien wurden von der Bw. bis dato nicht vorgelegt und die Frage nicht beantwortet.

Die Niederschrift über das Erörterungsgespräch am 3.10.2011 ist eine Beilage zu dieser Berufungsentscheidung. Im Folgenden wird der wesentliche Inhalt wiedergegeben:

„Amtspartei: Der Zusatz 1 A und 1 B bedeutet, dass so viele Teilnehmer waren, dass die Tische nicht ausgereicht hätten, um gleichzeitig zu starten. Die Partie 1 A hat am Dienstag, den xy14.2010 um 12 Uhr begonnen und 1 B begann am xy13.2011 um 12 Uhr. Die Plätze an jedem Tisch werden für den Start ausgelost. Wenn auf einem Tisch nur noch 4 Spieler übrig sind, werden 2 Tische mit nur noch 4 Spielern zu einem vollen Tisch zusammengelegt. Die Teilnehmer, die von den Anfangstagen übrig geblieben sind, haben dann am Donnerstag um 12 Uhr mit allen gemeinsam weiter gespielt.

An das Finanzamt wurde mit dem Vorbereitungsvorhalt folgende Frage gestellt: "Im Prüfungsakt erliegt ein Aktenvermerk vom 29.10.2010. Steht etwas dagegen, diesen Aktenvermerk beim Erörterungsgespräch zu verlesen und mit der Bw. abzuklären?"

Amtspartei: Es bestehen keine Einwände, der Bw. eine Kopie dieses Aktenvermerkes zukommen zu lassen. Die Informationen, die in diesem Aktenvermerk enthalten sind, stammen vom Herrn B selbst, bzw. von seinen Angestellten, die das Turnier betreut haben.

*Die Referentin stellt einleitend fest, dass im UFS das gesamte zweitinstanzliche Rechtsmittelverfahren betreffend **Abgaben** angesiedelt ist, und gegenständliches Rechtsgeschäftsgebührenverfahren im UFS dem **Geschäftsbereich Steuern und Beihilfen** zugeordnet ist. Im Rechtsgeschäftsgebührenverfahren geht es um die Besteuerung des Abschlusses von Rechtsgeschäften iSd [§ 15 GebG](#), hier geht es ausschließlich um die Besteuerung des Rechtsgeschäftes Kartenpokerspielvertrag. Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) sind vom Geltungsbereich des Finanzstrafgesetzes ([§ 2 Abs. 2 FinStrG](#)) ausgenommen. Bei Nichtentrichtung der Rechtsgeschäftsgebühren ist eine Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) möglich, das ist eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde.*

Im gegenständlichen Verfahren vor dem UFS kann daher nicht behandelt werden, ob die Bw. das Kartenpokerturnier im Sinne des Haltens erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter nach der Gewerbeordnung durchführen kann oder nicht. Ebenso ist [§ 168 StGB](#) hier kein Thema. Ob ein Rechtsgeschäft verboten ist oder nicht, hat auf die Besteuerung keinen Einfluss, wenn die Vertragsteile das Ergebnis des verbotenen Rechtsgeschäftes eintreten lassen ([§ 23 Abs. 2 BAO](#)).

Amtspartei: Nach dem [§ 168 StGB](#) ist der Glücksspielbegriff eigenständig zu überprüfen, und nicht iSd Glücksspielgesetzes, da das StGB nicht auf das GSpG verweist und der Begriff "Glücksspiel" im [§ 168 StGB](#) nicht vorkommt. Das kommt dort noch dazu.

Nach gestraffter Darstellung des Sachverhalts, des Berufungsbegehrens und der Rechtslage wie im Vorhalt zur Vorbereitung des Erörterungstermins vom 5.9.2011, der den beiden Vertretern der Bw., sowie dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zugestellt wurde, durch die Referentin wird die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert:

Amtspartei: Die 275 Euro ergaben sich daraus, dass die Gewinnränge bei einzelnen Spielen dem Finanzamt vom Spielleiter vorerst mündlich mitgeteilt wurden. Er hatte erst danach Zugriff auf die EDV und hat die Änderungen auch mitgeteilt. Diese Mitteilung liegt im Prüfungsakt ein.

Amtspartei zu Punkt 7. Festgestellter Sachverhalt des Vorhaltes: Es wird nicht unlimitiert bar der Gewinn ausbezahlt, sondern bis maximal 10.000 Euro. Bei der Überweisung hat der Spieler die Wahl, dass ihm der Gewinn auf sein privates Konto oder auf sein Konto bei der PokerStars gezahlt wird.

Amtspartei zu Punkt 8.2: Zustandekommen des Spielvertrages des Vorhaltes: Zur Frage, wann der Spielvertrag zustande kommt, könnte es zu einem Unterschied kommen, ob Cashgames oder Turniere gespielt werden. Bei Cashgames hat der Teilnehmer die Möglichkeit, bereits gekaufte Jetons wieder in Bargeld rückzuwechseln, während bei Pokerturnieren diese Möglichkeit nicht besteht. Hat der Teilnehmer das Startgeld geleistet, so bleibt ihm nur mehr die Möglichkeit, wenn er Geld gewinnen möchte, das Spiel durchzuführen. Beim Turnier kann der Teilnehmer nicht zu jedem beliebigen Zeitpunkt einsteigen. Er kann spätestens noch innerhalb des 1. Levels (zB innerhalb der ersten halben Stunde) einsteigen, später nicht mehr. Der Zeitpunkt des Beginns des Spiels ist fix vorgegeben. Beim Cashgame kann der Teilnehmer jederzeit einsteigen.

Amtspartei: zu Punkt 8.2. des Vorhaltes: Freeze-Out System bedeutet, dass es keine Möglichkeit gibt, Jetons nachzukaufen. Bei Rebuy-Turnieren ist bis zu einem gewissen Fortschritt ein Nachkauf von Jetons möglich, im Unterschied zu Freeze-Out Turnieren gestaltet

sich lediglich die Anfangsphase anders. Die gegenständlichen Turniere waren nicht gänzlich Freeze-Out Turniere, sondern es war bei manchen Events ein Rebuy möglich.

Das übliche Texas Hold'em Spiel geht so vor sich, dass zuerst die beiden verdeckten Karten ausgeteilt werden, nach einer weiteren Einsatzrunde drei offene Gemeinschaftskarten, dann folgt weder eine Einsatzrunde, eine weitere Gemeinschaftskarte wird aufgelegt es folgt eine Einsatzrunde und danach wird die fünfte Gemeinschaftskarte aufgelegt."

Der Aktenvermerk des Finanzamtes vom 29.10.2010 wird in Kopie dieser Berufungsentscheidung beigelegt, er hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„AKTENVERMERK 29.10.2010

Hinsichtlich des EPT Turniers im xy9 , welches von der"Bw....., in der Zeit vom xy3 . - xy4 .2010 veranstaltet wird, wurden im Rahmen der örtlichen Nachschau vom xy3 .2010 und 28.10.2010 folgende Feststellungen getroffen (die Auskünfte wurden von Hr. A B und Herrn C D erteilt):

....Ein Zutritt ist nur nach Registrierung durch den Veranstalter möglich. Dabei wird EDV-unterstützt der Name des Spielteilnehmers oder sonstigen zugelassenen Besuchers erfasst....Bei der Zutrittskontrolle werden auch die Startgelder der Turnierteilnehmer geleistet....

Die Gewinne werden nach den Turnierregeln der EPT für jeden Rang nach Erreichen dieses Ranges durch einen Spieler fällig, d.h. wenn beim Turnier ab dem 80. Platz ein Preisgeld ausgeschrieben ist dann erhält der Spieler der als 80zig-letzter ausscheidet seinen Gewinn sofort. Die Barauszahlung erfolgt nur auf Wunsch des Spielers und höchstens bis zu €10.000,- . Beträge über €10.000,- werden entweder auf das Privatkonto des Spielers oder sein Konto bei PokerStar überwiesen.

Bei den Sattelite-Turnieren bei denen Starttickets für ein main-event der EPT-Serie gewonnen werden kann, wird nur bis zu jenem Rang gespielt, ab dem ein Ticket gewonnen wird (wenn z.B. aufgrund der Höhe der geleisteten buy-in insgesamt 28 Starttickets ausgespielt werden, wird nur bis zum Ausscheiden des 29zig-Letzten gespielt, dieser erhält den Restbetrag des Pots, der nicht mehr den Wert eines Tickets erreicht, die restlichen 28 erhalten je ein Startticket.

Eine Turnierteilnahme ist beim jeweiligen Turnierspiel nur bis zum Ende von Level 1 der ersten Spielrunde (ca. 30min nach Turnierstart) möglich....

....Die Spieleinrichtungen für die Turniere (Pokertische, Chips, Karten) werden von der EPT gestellt und befinden sich nicht im Eigentum der" ...Bw....."(ob die Euro Poker Tour Ltd, PokerStars oder ein Dritter Eigentümer dieser Spieleinrichtungen ist konnten Hr. B und Hr. D nicht sagen).

Im obersten Geschoß....befindet sich der Cashgamebereich, der mit 18 Spieltischen der"....Bw.... „bestückt ist und auch mit Chips und Karten der"Bw..... „bespielt wird. In der Startphase des Hauptturnierspieles musste mit einem Nebenbewerb aus Platzgründen in diesen Bereich ausgewichen werden.

Die Spieldauer des Hauptbewerbes war am 1. und 2. Tag mit 9 Stunden, am 3. Tag mit 8 Stunden festgelegt. Am 4. Tag wird auf 24 Spieler und am 5. Tag auf 8 Spieler heruntergespielt, am 6. Tag findet der Final Table statt, der auf einem Podium mit vollständiger Kameraaufzeichnung durchgeführt wird.

Im Stockwerk befindet sich auch ein Pressebereich, von dem aus die Nachrichten über den Spielverlauf durch die anwesenden Reporter vor allem an die diversen online-Foren ständig weitergegeben werden.

Die Kameraaufzeichnungen werden von diversen Internetforen live ausgestrahlt, der Fernsehsender Eurosport überträgt nur zeitversetzte zusammengefasste Berichte. Soweit die Daten über die stattfindenden Turniere bereits vorlagen, wurden diese am 28.10. an den Prüfer des FAG übergeben...."

7. Festgestellter Sachverhalt

Die *Pokerstars European Poker Tour* ist eine Serie großer Live-Pokerturniere, die in ganz Europa ausgetragen und vom Fernsehen übertragen wird. Auf <http://www.europeanpokertour.com/xy12>, Abfrage vom 3.5.2011, war für das gegenständliche Turnier das *Buy-In* (Einkauf, die Summe an Chips, für die sich ein Spieler in ein Spiel einkauft) 5.000+300 Euro, das *European Poker Tour Grand Final* hat ein *Buy-In* von 10.000 Euro und es wurden max. 600 Teilnehmer zugelassen. Es gab auch die Möglichkeit, über Online-Qualifikation ab 5,45 Euro ein Preispaket zu gewinnen, der Gewinner sollte das *Buy-In* für das Turnier, Unterkunft und Taschengeld erhalten. Die Teilnahmebedingungen setzten sich aus einem Teil A und einem Teil B zusammen, wobei Teil B die Poker-Turnierregeln enthält.

Für die besten 80 Spieler waren Preise ausgesetzt. Der beste Spieler erhielt ein Preisgeld von 700.000 Euro, der 2. beste Spieler ein Preisgeld von 470.000 Euro, der 3. beste Spieler ein Preisgeld von 265.000 Euro usw., der 80. beste Spieler erhielt ein Preisgeld von 8.000 Euro. (<http://www.europeanpokertour.com/de/live/prizes>, Abfrage des Finanzamtes vom 5.11.2010).

Die Bw. war die Veranstalterin dieses Turniers in Wien vom xy3 . bis xy4 .2010. Die für den Spielbetrieb notwendigen Personen (Floorman, Dealer) sind bei der xy10 beschäftigt und wurden im Rahmen einer Personalbereitstellung der Bw. zur Verfügung gestellt. Ein Zutritt ist nur nach Registrierung durch den Veranstalter möglich. Die Daten sämtlicher Teilnehmer wurden durch die Turnieranmeldung EDV-mäßig erfasst. Die Entrichtung der Startgelder erfolgte – abgesehen von den online Qualifikanten – beim Zutritt des Teilnehmers am Veranstaltungsort. (Einsicht in den Prüfungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel ABNr. xy1 , Niederschrift mit Herrn A B am 22.10.2010). Die Startgelder wurden von der Bw. treuhändig verwaltet. Der Spieler konnte auch ein Depot bei der Bw. einrichten, um die Möglichkeit zu haben, ohne große Bargeldmengen anzureisen. Bei der Depoteinrichtung beträgt der Mindestbetrag für eine Überweisung 10.000 Euro (<http://www.xy2>, Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010). Wofür der Teilnehmer das Depotgeld verwendet, liegt ausschließlich in der Entscheidung des Spielers. Die Gewinnausszahlung erfolgte entsprechend den Wünschen der Spieler entweder bar oder durch

Überweisung. Es wird nicht unlimitiert bar der Gewinn ausbezahlt, sondern bis maximal 10.000 Euro. Bei der Überweisung hat der Spieler die Wahl, dass ihm der Gewinn auf sein privates Konto oder auf sein Konto bei der PokerStars gezahlt wird. (Einsicht in den Prüfungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ABNr. xy1 , Niederschrift mit Herrn A B am 22.10.2010, Erörterungsgespräch vom 3.10.2011).

Die Gewinne werden nach den Turnierregeln der EPT für jeden Rang nach Erreichen dieses Ranges durch einen Spieler fällig, d.h. wenn beim Turnier ab dem 80. Platz ein Preisgeld ausgeschrieben ist dann erhält der Spieler der als 80zig-letzter ausscheidet seinen Gewinn sofort. Bei den *Sattelite*-Turnieren bei denen Starttickets für ein *main-event* der EPT-Serie gewonnen werden kann, wird nur bis zu jenem Rang gespielt, ab dem ein Ticket gewonnen wird (wenn z.B. aufgrund der Höhe der geleisteten *buy-in* insgesamt 28 Starttickets ausgespielt werden, wird nur bis zum Ausscheiden des 29zig-Letzten gespielt, dieser erhält den Restbetrag des Pots, der nicht mehr den Wert eines Tickets erreicht, die restlichen 28 erhalten je ein Startticket.

Es waren so viele Teilnehmer anwesend, dass die Tische nicht ausgereicht hätten, um gleichzeitig starten. Daher unterteilte man sie in die Partie 1A und 1 B. Die Partie 1 A begann am Dienstag, den xy14 .2010 um 12 Uhr und 1 B am xy13 .2010 um 12 Uhr. Die Plätze an jedem Tisch wurden für den Start ausgelost. Wenn auf einem Tisch nur noch 4 Spieler übrig waren, wurden 2 Tische mit je nur noch 4 Spielern zu einem vollen Tisch zusammengelegt. Die Teilnehmer, die von den Anfangstagen übrig geblieben sind, spielten am Donnerstag um 12 Uhr mit allen gemeinsam weiter. Eine Turnierteilnahme war beim jeweiligen Turnierspiel nur bis zum Ende von Level 1 der ersten Spielrunde (ca. 30 min nach Turnierstart) möglich. Die Spieldauer des Hauptbewerbes war am 1. und 2. Tag mit 9 Stunden, am 3. Tag mit 8 Stunden festgelegt. Am 4. Tag wurde gespielt, bis nur mehr 24 Spieler übrig waren und am 5. Tag wurde gespielt, bis noch 8 Spieler übrig waren. Am 6. Tag fand der *Final Table* statt, der auf einem Podium mit vollständiger Kameraaufzeichnung durchgeführt wurde. (Einsicht in den Prüfungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ABNr. xy1 , Erörterungsgespräch vom 3.10.2011)

Bei dem Turnier wurden *Texas Hold'em* in den Spielvarianten, daneben 1 Turnier *H.O.R.S.E*, das ist eine Kombination von fünf Pokervarianten und ein Turnier *eight games*, das ist eine Kombination von 8 Pokervarianten, angeboten. Die Einsätze pro Teilnehmer betrugen zwischen 220 Euro und 10.300 Euro. Die Bw. erhielt als Entgelt bei den Turnieren das jeweilige *entry-fee* laut Spielplan. Das sind pro Teilnehmer/Spiel zwischen 20 Euro und 300 Euro. Die *Buy-in*, zwischen 200 Euro und 10.000 Euro, wurden bei der Anmeldung

personenbezogen, *rebuys* und *add-ons* wurden bei dieser Veranstaltung nur ziffernmäßig erfasst.

Während der Turnierveranstaltung wurden auch *Cashgames* angeboten, an der auch Personen teilnehmen können, die nicht Turnierteilnehmer sind. Tatsächlich wurden dann nicht 20 Pokertische angeboten, sondern 18. Alle Tische wurden ab Blinds 5-10 angeboten. Beim *Cashgame* anlässlich des Turniers wurde ohne *Maximum-Buy-In* gespielt (<http://www.xy2>, Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010).

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorausgeschickt sei, dass die ständige Rechtsprechung des UFS die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels und anderer Kartenspiele gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) in der Fassung vor Inkrafttreten des [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) und [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) bejaht hat: In der Entscheidung UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud* Poker) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH B 63/05, 28.2.2006). Infolge ihrer Glücksspieleigenschaft unterliegen auch die Kartenspiele *Pai Gow* Poker, UFS RV/1665-W/06, 5.4.2007, *Concord Aces* (*Black Jack* Variante) und *Lucky 9* (*Baccara* Variante) UFS RV/1338-W/05, 5.4.2007 u.a., *Texas Hold'em* Poker und *Pan Nine* (*Baccara* Variante) UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007, der Rechtsgeschäftsgebühr. Nach den jüngst ergangenen Entscheidungen UFS RV/0499-I/10, 13.5.2011, RV/0500-I/10, 11.5.2011 ist das in Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel wie auch dessen Spielvariante *Texas Hold'em* Poker infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Die letzteren beiden UFS-Entscheidungen wurden mit Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof 2011/16/0158 und 2011/16/0159 bekämpft, diese Verfahren sind derzeit noch offen.

Die von der Bw. angesprochenen Gutachten wurden vor 10-18 Jahren erstellt. Die Beweisführung, dass das Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel sei, erfolgte ursprünglich über die Schiene, dass das Bluffen das wesentliche Geschicklichkeitselement wäre, das dem Spieler ermögliche, das Ergebnis des Spiels zu seinen Gunsten zu beeinflussen. Die neuere Literatur, die zur Ansicht tendiert, dass Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel wäre, legt in Anlehnung an die Lokalisierung des Kartenpokerspiels im „Sport, Denksport“, ein stärkeres Gewicht auf die Kombinations-, Konzentrations- und Durchhaltefähigkeiten der Spieler und auf die Betonung „Pokersport“. Da die Bw. einwendet, dass durch die Aufzählung von Poker in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) unter Annahme seiner Geschicklichkeitsspieleigenschaft eine unzulässige

Ausweitung des Glücksspielmonopols stattfindet, legt der UFS in seiner Begründung ein besonderes Gewicht auf den Themenkreis Pokerspiel – Pokersport.

Der UFS zählte in der Übersicht auf, welche Literatur verwendet und welche Internetrecherchen durchgeführt wurden. Es kann nur Literatur verwendet werden, die öffentlich, z.B. über Bibliothekskataloge zugänglich ist. Viele Artikel und nicht veröffentlichte Arbeiten wurden auf den Homepages etlicher Pokerclubs eingescannt oder sind im pdf-Format les- und ausdrückbar. Zum Beispiel ist die Bakkalaureatsarbeit *Martin Sturc*, „Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport“ 2010, über die Internetplattform <http://gambling-institute.de/pokertexte> abrufbar.

Die von der Bw. „als Beweis“ angeführte Literatur wird in den Kapiteln 9.2.3.

Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2.; 9.2.4. *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>) und 9.2.5. Rechtsprechung der deutschen Gerichte: Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011); Oberlandesgericht München, Urteil vom 23 u.28.7.2009, Az.: 5St RR 132/09 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011); dZeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht (<http://www.zfwg.de>); besprochen werden.

8. Die Definition des Glücksvertrages bei den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG ist mit § 1267 ABGB deckungsgleich

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

Mit der Glücksspielnovelle 2008 [BGBl. I 54/2010](#) wurde [§ 33 TP 17 GebG](#) geändert. Gemäß [§ 37 Abs. 27 GebG](#) tritt § 33 TP 17 in der Fassung vor dem [BGBl. I 54/2010](#) mit 1. Jänner 2011 außer Kraft und ist letztmalig auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entsteht. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den [§§ 57 und 58 GSpG](#) die bisherigen Gebühren gemäß [§ 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG](#). (658 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Materialien, Besonderer Teil, zu

Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und [§ 60 Abs. 22 GSpG](#), zu Artikel 3, Änderung des
Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6).

Die Definition der Glücksverträge in [§ 33 TP 17 GebG](#) stimmt wortwörtlich mit der des [§ 1267 ABGB](#) überein (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 1). In *Gaier*, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17, Rz 3 zeigt eine Aufstellung, dass eine weitgehende Deckung der vom ABGB erfassten Glücksverträge mit denen der TP 17 besteht. Wette gemäß [§ 1270 ABGB](#) entspricht Wetten gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1, Spiel und Los gemäß [§§ 1272 und 1273 ABGB](#) entspricht im Gebührengesetz Wetten gem § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, Glücksspiele gem § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Ausspielungen gem § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8, idF vor 1.1.2011.

Die TP 17 wurzelt weitestgehend in der TP 57 des Allgemeinen Gebührentarifes 1925 (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 1). Bis inklusive 30.12.1993 betraf die Z 7 „Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, ausgenommen Ausspielungen gem Z 8“. Mit Wirkung vom 31.12.1993 tritt – bei gleich bleibenden Hundertsätzen und Bemessungsgrundlagen – an die Stelle der Satzteile „Ausspielungen“....nunmehr die umfassendere Formulierung „Glücksspiele ([§ 1 Abs. 1 GSpG](#)), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden“....[§ 1 Abs. 1 GSpG](#) definiert Glücksspiele als „Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängen....Unverändert bleibt durch BGBl. 1993/965 der zusätzliche Auffangtatbestand der „sonstigen Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“. Zu den hier angesprochenen Veranstaltungen gehören insbesondere sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen und Juxausspielungen (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18, 18a, 18b).

Nach Art der Treffer (Waren, geldwerte Leistungen, Geld) sieht Z 7 unterschiedliche Gebührensätze und unterschiedliche Bemessungsgrundlagen vor. Besteht der Gewinn in Waren und/oder geldwerten Leistungen (Z 7 lit. a) sind alle nach dem Spielplan bedungenen Einsätze in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Ähnlich ist die Gebühr nach Z 7 lit. c (Geld und Waren und/oder geldwerte Dienstleistungen) nach dem vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen zu bestimmen (Erkenntnis des VwGH 1559/56, 4.12.1956 zur Bemessungsgrundlage § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit.b GebG aF). Der Gesetzgeber wollte nicht die Veranstaltung als solche, dies steht im Widerspruch zu dem Titel der vorliegenden TP „Glücksverträge“, sondern auch im Rahmen der Gebühr von Ausspielungen Rechtsgeschäfte besteuern. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7 c).

Die Ansicht, dass [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) Rechtsgeschäfte besteuert, vertrat der UFS RV/0470-W/02, 30.1.2009 in seiner Entscheidung zur Bemessungsgrundlage bei Nummernlotterien:

„Nach [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) berechnete sich die Gebühr in Höhe von 25% vom Gewinn. Gewinn ist ein Nettobetrag, der sich aus Gewinn minus Einsatz des Spielers ermittelt.... „[§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) normiert.... eine Durchschnittsbetrachtungsweise.... Angeboten werden können nur Spiele, für die eine Spielregel besteht, die die Spiele generell in ihrem Ausgang vorherkalkuliert hat. Daraus kann geschlossen werden, dass der Tatbestand des [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) von der Satztechnik her die Veranstaltung von Glücksspielen, gleichgültig ob in Form von Kartenspielen oder Ausspielungen, nach wie vor im Auge hatte. Auf der anderen Seite wurde der Lichtkegel durch den Terminus „Glücksspiele“ dennoch auf das Rechtsgeschäft gerichtet.“

Betrachtet man die Organisationsstruktur der Rechtsgeschäftsgebühren, so wird der Abschluss von enumerativ genannten Rechtsgeschäften besteuert (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590-591). Die Rechtsgeschäfte sind im Tarif des [§ 33 GebG](#) je in einer eigenen Tarifpost aufgezählt. Für die einzelnen in den Tarifposten aufgezählten Rechtsgeschäfte wie , z.B. Annahmeverträge, Bestandverträge, Bürgschaften, Dienstbarkeiten, Ehepakte, Glücksverträge, Vergleiche, Zessionen, Wechsel hat sich im bürgerlichen Recht ein Corpus an gesicherter Judikatur und Literatur herausgebildet. Wie der UFS RV/1665-W/06, 5.4.2007 bereits festgestellt hat, musste im Rahmen der Rechtsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) erstmalig die rechtsgeschäftliche Qualität von Glücksspielen beurteilt werden. In dieser Entscheidung geht es nicht um den Bedarf einer Analyse der Glücksspiele für das bürgerliche Recht, sondern um den bürgerlich-rechtlichen Bedarf für die Rechtsgeschäftsgebühren (UFS RV/2078-W/09, 9.4.2010). Wo Steuergesetze Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind, ist zu prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist. Das Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, sein eigenes inneres System. Die Richtigkeit der Auslegung hängt vom Normzweck ab. Auch gleichlautende Begriffe sind innerhalb der Rechtsordnung variant, relativ und von der jeweiligen spezifischen Regelungsaufgabe geprägt. Folglich müssen auch die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus, aus dem Zweck, der Funktion des jeweiligen Steuergesetzes und seiner Normen heraus verstanden werden (*Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff).

Vorweg ist der Begriff Glücksspiel, hier Kartenpokerspiel privatrechtlich zu positionieren. Es handelt sich dabei um einen Glücksvertrag im Sinne des [§ 1267 ABGB](#): Ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Ein Spieler beginnt das Kartenpokerspiel mit der ihm in Aussicht gestellten Hoffnung, dass ihm ein Vorteil (Gewinn) zukommen wird, dagegen verspricht der Spieler Einsätze zu tätigen.

8.1. Verortung des Kartenspokerspiels im bürgerlichen Recht bei den Glücksverträgen ieS als Rechtsgeschäft Spiel

Das ABGB fasst unter dem Oberbegriff Glücksverträge verschiedenartiges zusammen:

(zivilrecht.online <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap12>, Zugriffsdatum 19.8.2011).

Verfolgt ein Glücksvertrag ausschließlich den Zweck, einen Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand abhängig sein zu lassen (Wette, Spiel, Los) spricht man von einem Glücksvertrag ieS. (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB, Band 2², zu §§ 1267-1274, Rz 5). Die Glücksverträge ieS sind durch ein loses Synallagma (=Gewinnchance gegen Entgelt, *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9.) und dadurch gekennzeichnet, dass sie lediglich eine Naturalobligation begründen, das heißt, die Schulden sind zahlbar, aber nicht klagbar. Verfolgt ein Glücksvertrag neben dem Zweck, einen Gewinn oder Verlust mit einem Wagnis zu verbinden, auch noch einen anderen Zweck (z.B. die Versorgung des Vertragspartners; die Übernahme einer dem Vertragspartner drohenden Gefahr), spricht man von Glücksverträgen iwS (*Wolff in Klang* 982), dazu gehören Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträge (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6). Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand die Hoffnung eines Vorteiles ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereitelter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff in Klang*², V, 982). Den Glücksvertrag kennzeichnet die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab, der Eintritt des Vorteiles ist ungewiss. Dieses Risiko wird von beiden Teilen bewusst und gewollt übernommen. (*Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1).

Die Bw. bestreitet, dass es sich bei dem Kartenspokerspiel *Texas Hold'em* um ein Glücksspiel handelt. Sie behauptet und versucht zu beweisen, dass bei diesem Spiel die Geschicklichkeitskomponente gegenüber der Zufallskomponente überwiege, so dass nicht von einem Glücksspiel gesprochen werden könne.

Nach Ansicht des UFS ist das Kartenspokerspiel jedenfalls von der Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages gekennzeichnet. Da sich die Spielteilnehmer beim Turnier oder *Cashgame* an den eigens dazu bereitgestellten Pokertisch setzen und sich nach der Spielregel Karten zuteilen lassen, kann davon ausgegangen werden, dass sie das Risiko bewusst und gewollt übernehmen. Das übliche *Texas Hold'em* Spiel geht so vor sich, dass zuerst die beiden verdeckten Karten ausgeteilt werden, nach einer weiteren Einsatzrunde drei offene Gemeinschaftskarten, dann folgt weder eine Einsatzrunde, eine weitere Gemeinschaftskarte wird aufgelegt es folgt eine Einsatzrunde und danach wird die fünfte Gemeinschaftskarte aufgelegt. Jeder Teilnehmer spielt für sich selbst und hält seine

Kartenkombination, die beim *Texas Hold'em Poker* aus 2 Karten besteht. Diese Kartenkombination ist nur dem Spieler bekannt (verdeckt). In die Tischmitte werden weitere 5 offene Karten gelegt, die Gemeinschaftskarten aller Spielteilnehmer am Tisch sind. Jeder Spieler kann nun für sich aus seinen 2 verdeckten und 5 offenen Karten eine Optimalkombination bilden. Die Spielteilnehmer schließen Wetten darüber ab, wer von ihnen die höherwertigste Kartenkombination besitzt, wobei sie die Einsätze in eine Kasse, den Pot einzahlen ("setzen"). Jeder Spielteilnehmer weiß zu Beginn nicht, ob er seinen Einsatz, sein Geld, verlieren wird oder ob er seinen Einsatz behält und die Einsätze, das Geld, der anderen Spielteilnehmer dazu gewinnt. Für jeden Spielteilnehmer ist am Beginn des Spiels der Eintritt des Vorteils ungewiss. Der Spieler hofft, dass er die beste Kartenkombination hat oder der vorletzte Spieler das Spiel vorzeitig verlässt, sodass er ohne Rücksicht auf die Kartenkombination Gewinner ist. Das Kartenpokerspiel verfolgt neben dem Zweck, einen Gewinn oder Verlust mit einem Wagnis zu verbinden, keinen weiteren Zweck. Das Kartenpokerspiel gehört daher weder zu den Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbaren Unterhaltsverträgen, noch zu den Versicherungsverträgen, sondern zu den Glücksverträgen i.e.S., da Gewinn oder Verlust von einem für die Vertragsteile bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand, nämlich welcher Spielteilnehmer die höchstwertigste Kartenkombination besitzt, abhängig ist.

[§ 1269 ABGB](#) zählt unter den Glücksverträgen i.e.S. die Wette ([§ 1270 ABGB](#)), das Spiel ([§ 1272 ABGB](#)) und das Los ([§ 1273 ABGB](#)) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer bedingten Leistung ist (*Wolff in Klang², V, 984*). Als Wette wird die Vereinbarung einer Leistung an denjenigen bezeichnet, dessen Behauptung sich im Meinungsstreit als richtig erweist. Hinzu muss das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang, ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis treten. (*Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1270 Rz 1*). Laut *Marhold/Friedrich, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung*, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 1 (2000), 36 fällt unter den Begriff des beiden Teilen noch unbekannten Ereignisses jede Begebenheit, unabhängig davon, ob sie durch menschliches Verhalten bewirkt werden kann, die ein zukünftiges, gegenwärtiges oder vergangenes Geschehen betrifft, denn auch bei einem gegenwärtigen oder vergangenem Ereignis liegt ein aleatorisches Moment in der Entscheidung, welche Behauptung die richtige ist. Es kann auch in der Tätigkeit einer der Parteien bestehen, wobei es jedoch nicht in der Willkür der Parteien liegen darf, das Ereignis herbeizuführen oder nicht.

Gemäß [§ 1272 ABGB](#) ist jedes Spiel eine Art von Wette. Die für Wetten festgesetzten Rechte gelten auch für Spiele. Laut *Wolff in Klang III, 899 ff* ist der Unterschied von Spiel und Wette für das österreichische Recht gleichgültig, „weil dieses jedes Spiel als „eine Art von Wette“

*ansieht und keine besonderen Vorschriften dafür gibt. Für das Spiel ist nicht wesentlich, dass die Entscheidung durch eine Tätigkeit der Parteien herbeigeführt werde. Unwesentlich ist auch, ob die Entscheidung mehr oder weniger vom Zufall abhängt. Der Zweck des Spiels ist Unterhaltung oder Gewinn. Daher sind Rennwetten bei Totalisateur oder Buchmacher Spiel. Das ist insbesondere auch deshalb, weil der Buchmacher gegen alle Pferde „wettet“, also behaupten müsste, dass keines siegt.....Die Durchführung eines Spiels kann selbst Austragung einer Wette sein, so z.B. wenn A mit B wettet, dass er ihn im – entgeltlichen - Schachspiel besiegen werde. Eine Besonderheit des Spieles ist, dass es häufig mehrseitiges Rechtsgeschäft ist; so bei allen Spielen, bei denen die Teilnehmerzahl größer als zwei ist. Die einzelnen Spieler können sich je nach Art des Spiels in Parteien gruppieren, so dass nicht jeder notwendig „Gegner“ des andern ist: er kann auch Partner sein. Z.B. bei Bridge, "bei bestimmten Kegelspielen. Auch der Bankhalter ist Mitspieler. Da das Spiel Wette ist, so gelten dafür die für diese ausgeführten Bestimmungen. So gibt es Spiel durch Auslobung, z.B. ein allgemein offenes Tennisturnier mit Preisen. Der Spieler, der die erforderliche Tätigkeit nicht vornimmt, hat das Spiel verloren. Auch das Spiel kann wie eine Wette vereitelt werden, so z.B. wenn der Wind die eben verteilten Karten durcheinander mengt. (Wolff in *Klang* III, 906-907). Abgrenzung zu anderen Verträgen: z.B. „wenn A dem B 1000.... zusichert, falls er sich in einem Löwenkäfig rasiert, so kann das eine Wette sein. Es ist aber auch möglich“, dass ein Dienst-/Werkvertrag vorliegt, nämlich beispielsweise dann, wenn es sich um Filmaufnahmen handelt. Die Entscheidung, ob ein Ereignis eingetreten ist, steht im Zweifel nicht in der Willkür, sondern es ist in objektiver Weise festzustellen. Maßgebend ist die Verkehrsübung. (Wolff in *Klang* III, 899). Laut *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 613, 615, ist zwar jedes Spiel nach [§ 1272 ABGB](#) eine Art von Wette, doch besser behandelt man umgekehrt den vielumfassenden Begriff des Spiels als den weiteren, so dass die Wette als eine Art des Spiels erscheint. Es ist nicht wesentlich, dass eine Tätigkeit der Parteien die Entscheidung herbeiführt und auch nicht, ob die Entscheidung ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Spielzweck ist die Herbeiführung der „Spannung“, der sowohl beim Spiel als auch bei der Wette gegeben ist. Nach Ansicht des UFS ist auch die Objektverlosung ein Spiel (Spiel in Losen; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09, VwGH 2010/16/0101).*

Der Meinung von *Hasberger/Busta*, Top die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49, dass es sich bei Spiel und Wette nicht um idente Begriffe handelt, da Wette der Oberbegriff ist und Spiel eine Unterart der Wette, schließt sich der UFS unter Bezugnahme auf die Kommentarmeinungen von *Klang* und *Ehrenzweig* nicht an. Kartenpokerspiel ist daher ein Spiel, das sowohl auf Unterhaltung als auch auf Gewinn gerichtet ist, Spielzweck ist die Herbeiführung der „Spannung“.

In der Literatur zum Glücksspielgesetz wird häufig *Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, (1938) 2011, zitiert, (z.B. *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz 1989, Stand 1.1.2009, 23; *Michael Kreuzmair*, Aktuelle Rechtsprobleme im Bereich Poker. Rahmenbedingungen –Zulässigkeitsvoraussetzungen –Unionsrechtliche Aspekte, 2010, unveröffentlichte Dissertation.) der den Begriff des Spiels aus Geschicklichkeits- und Kraftspielen, Verstandes- und Glücksspielen, Darstellungen und Aufführungen generalisiert. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 7, 37 bis 51). Das Spiel hat folgende Kennzeichen: es beruht auf freiem Handeln, es ist keine Aufgabe und wird in der „Freizeit“ gespielt. Das Spiel ist nicht das „gewöhnliche“ oder das eigentliche Leben, trotzdem kann es den Spielenden jederzeit ganz in Beschlag nehmen. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 16-17). Es spielt sich innerhalb bestimmter Grenzen von Zeit und Raum ab. Das Spiel beginnt, und in einem bestimmten Augenblick ist es „aus“ (Kartenspiel, Wettlauf). Das Spiel kann wiederholt werden. Das Spiel ist nicht nur zeitlich, sondern vor allem räumlich begrenzt, denn jedes Spiel bewegt sich nur innerhalb seines Spielraumes, seines Spielplatzes. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 18). Der Spielplatz ist ein abgegrenztes, umzäuntes Gebiet, in dem besondere Regeln gelten. Diese Spielregeln bestimmen, was innerhalb der zeitweiligen Welt, die das Spiel herausgebildet hat, gelten soll. Die Spielregeln binden unbedingt, sobald die Regeln übertreten werden, stürzt die Spielwelt zusammen und es ist aus mit dem Spiel. Die Ausnahme- und Sonderstellung des Spiels zeigt sich auch darin, dass es sich gerne mit einem Geheimnis umgibt. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 20-21). Weiters spielt das Spannungsmoment eine wichtige Rolle, wobei Spannung sowohl Ungewissheit als auch Chance bedeutet. „Auf dem Spiel stehen“ besagt, dass Spiel und Gefahr, unsichere Chance nahe bei einander liegen. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 51). Das Ergebnis der Spielhandlung ist die Tatsache, dass das Spiel geglückt oder aufgegangen ist. Mit dem Spiel ist der Gewinn eng verbunden. Gewinnen heißt, im Ausgang des Spiels sich als den Überlegenen erweisen. Dahinter steht das Verlangen, den anderen zu übertreffen, und als solcher geehrt zu werden. Man kämpft und spielt um etwas, nämlich den Sieg. Als bleibende Folge entspringen ihm Ehre, Ansehen, Prestige. Das Spiel hat einen Einsatz, der symbolisch oder materiell sein kann. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 61, 62). Für *Huizinga* ist ein Spielelement in der heutigen Kultur der Sport im Sinn von sportlichem Wettkampf. (*Johan Huizinga*, *Homo Ludens*. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 211). Auch nichtathletische Spiele können Sport sein: „In den 1930iger Jahren wurden die sowohl auf dem Spielbrett wie die mit den Karten gespielten (Dame, Schach, Bridge....) „Verstandesspiele“ mit den anerkannten Championships, den öffentlichen Wettkämpfen, der Registrierung von Rekorden und mit

den Presseberichten in ihrem eigenen literarischen Stil dem Sport einverleibt.“ (Johan Huizinga, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 214).

Das Kartenpokerspiel wird von den Spielteilnehmern freiwillig eingegangen und es wird von der überwiegenden Anzahl der Spieler in der „Freizeit“ gespielt. Das Kartenpokerspiel ist für die Spielteilnehmer nicht das eigentliche Leben, doch kann es den Spielenden jederzeit ganz in Beschlag nehmen. Das Kartenpokerspiel spielt sich in einem begrenzten Raum ab, auf einem Pokertisch, an den sich die Spielteilnehmer in der Absicht Kartenpoker zu spielen setzen, der Pokertisch ist der „Spielraum“. Das Kartenpokerspiel hat zeitliche Grenzen, es beginnt mit der Austeilrunde und endet mit dem Aufdecken der Karten, bzw., wenn der vorletzte Spieler das Spiel verlässt. Der einzelne Spieler "steht unter Strom", und zwar vom Anfang des Spiels, der ersten Kartenzuteilrunde bis zum Zuteilen der letzten Karte. Durch dieses "Drumherum" um das Kartenspiel beim Poker (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.), stehen die Spieler unter Spannung. Mit dem Zuteilen der letzten Karte ist das Spiel wieder zu Ende, dann steht der Gewinner fest bzw. es stehen die Verlierer fest.

Nach Ansicht des UFS lassen sich die Überlegungen zum Spielvertrag wie sie *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697 ausführt auf das Kartenpokerspiel übertragen. Der Spielvertrag kommt durch ein Angebot und die Übergabe des Einsatzes durch den Spieler zustande. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699). Von einem einzelnen Spielvertrag wird gesprochen, wenn sich der Spieler nach dem Ende jedes Spiels neu und frei entscheiden kann, ob er ein weiteres – gleichartiges oder anderes Spiel beginnen will oder nicht. Ein Spiel muss einen in sich abgeschlossenen Vorgang darstellen und eine eigene, gesonderte Chance auf Gewinn enthalten, dessen Ergebnisse zufallsabhängig sind = gesonderte Gewinnchance pro Spiel mit zufallsabhängigem Ergebnis. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 698). Das einzelne Spiel ist zu Ende, wenn feststeht, ob der Einsatz verloren oder ob ein endgültiger Gewinn erzielt wurde. (*Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699).

Wie der UFS bereits in seinen Berufungsentscheidungen UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua. dargelegt hat, ist für Poker sowohl in Turnierform als auch als *Cashgame* das Vorliegen zweier Phasen typisch:

1. Phase: Verteilung der Karten an die Spieler, bei *Texas Hold'em* Poker kommt noch das Auflegen der Gemeinschaftskarten dazu. Die Spieler überlegen sich anhand der Spielregel, ob sie eine aussichtsreiche Kartenkombination haben.

2. Phase: Die Spieler schließen Wetten darüber ab, wer von ihnen in Zusammenhang mit den Gemeinschaftskarten die höchstwertigste Kartenkombination hat. Sobald die Wetten abgeschlossen sind, zeigen alle Spieler ihre Kartenkombination und der Spieler mit der höchstwertigsten Kartenkombination gewinnt diese Wetten. Wenn ein Spieler auf seine Kartenkombination eine hohe Wette legt und kein anderer Spieler bereit ist, die Wette anzunehmen, dann gewinnt dieser Spieler die bereits gemachten Einsätze, auch wenn seine Kartenkombination nicht die beste gewesen ist. Taktisches Verhalten (bluffen) kann nur in der 2. Phase des Spiels zum Einsatz kommen.

Nach Ansicht des UFS umspannt der Spielvertrag die 1. und die 2. Phase, er beginnt mit der 1. Phase. Angeboten wird die Spielmöglichkeit mit anderen Spielern gemeinsam an einem Pokertisch. Der Spielteilnehmer nimmt das Angebot an und übergibt seinen Einsatz. Daraufhin werden die Karten an die Spieler ausgeteilt und die Gemeinschaftskarten offen ausgelegt. In der 2. Phase wird die Wette abgeschlossen und die Einsätze getätigt. Bei jeder Einsatzrunde werden neue Wetten abgeschlossen. Durch die Hingabe eines Einsatzes wird dieses Wettangebot in den Raum gestellt und zur Annahme angeboten. Wer seinerseits auch einen Einsatz leistet, stellt seinerseits auch ein Wettangebot. Wer höher setzt als der vorhergehend setzende Spieler, bekräftigt sein Wettangebot und fordert noch mehr heraus. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn die Spieler ihre bis dahin verdeckten Karten auf den Tisch legen und unter Beachtung der Gemeinschaftskarten der Spieler mit der besten Kartenkombination und die verlierenden Spieler ermittelt werden. Der Spielvertrag ist für den Spieler zu Ende, der vorzeitig aus dem Spiel ausscheidet und er damit seinen bisherigen Einsatz „verliert“. Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn nur mehr zwei Spieler übrig sind und der vorletzte Spieler aus dem Spiel ausscheidet. Schließlich wird dem gewinnenden Spieler der Gewinn zugeschoben.

Das Kartenpokerspiel ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag. Das Synallagma der Spieler untereinander ist nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Im Spieler wird durch das Spielangebot die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung, die Hoffnung auf eine Gewinnchance geweckt. (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9). Beim Kartenpokerspiel besteht die Verpflichtung jedes Spielers, den Einsatz zu leisten, bzw. den Einsatz in die Mitte des Pokertisches zu legen, dagegen besteht der „Anspruch“ eines jeden Spielers in der Hoffnung auf die Chance zu gewinnen, die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung. Diese 1. Phase inkludiert das Überlegen jedes Spielers, wie er seine Karten nach der Spielregel bestmöglich kombinieren kann. Desgleichen wird er Überlegungen anstellen, welche Kartenkombinationen die anderen Spielteilnehmer haben könnten. Jeder Spieler hofft für sich, dass er das Spiel gewinnt, das heißt, nicht nur

seinen Geldeinsatz zurückbekommt, sondern auch die Einsätze der anderen Spielteilnehmer. Es besteht die Möglichkeit mit Blick auf die Gemeinschaftskarten im Vergleich mit den eigenen Karten die Gewinnchance abzuwägen. Soll weiter gespielt werden? Soll ein Risiko eingegangen werden? Sollen all die Einsätze verloren werden? Es eröffnet sich ein Entscheidungsspielraum. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass das Zufallen der Karten und das Auflegen der Gemeinschaftskarten zufallsbedingt ist. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). In der 2. Phase versucht der Spieler, seine Chancen, ein besseres Blatt zu erhalten abzuschätzen: "Werde ich meine Einsätze verlieren? Werde ich gewinnen? Meine Einsätze und noch viel mehr dazu, den ganzen Pot?". (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 2. 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/02 ua.). Die Hoffnung auf Gewinnchance, die als Gegenleistung für den Einsatz des Spielers besteht, ist das prägnante Merkmal sowohl der 1. als auch der 2. Phase. Ein Vergleich zeigt, dass zwischen Kartenspokerspiel und Objektverlosung (UFS RV/2078-W/09, 9.4.2010; VwGH 2010/16/0101) vertragsrechtlich kein Unterschied ist. Beide Verträge haben „Entgelt gegen Hoffnung auf Gewinnchance“ zum Inhalt. Bei der Objektverlosung kaufen der Spielteilnehmer ein Los in der Hoffnung, dass sein Los gezogen wird, beim Kartenspokerspiel bekommt der Spieler Karten zugeteilt, in der Hoffnung, dass er die bestmögliche Kartenkombination hat, gibt er den Einsatz hin. Bei der Objektverlosung kann der Verloser die Verlosung vor der Ziehung abbrechen, wenn bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht genug Lose verkauft sind, beim Kartenspokerspiel kann der Spieler vor dem Aufdecken der Karten das Spiel verlassen, dann hat er sein Geld verloren. Die Objektverlosung endet mit der Ziehung, dann steht der Gewinner fest, die anderen Loskäufer haben ihr Geld verloren (Von 201 Loskäufern gewinnt 1 Loskäufer und 200 Loskäufer haben ihr Geld verloren), beim Kartenspokerspiel endet das Spiel mit dem Aufdecken der Karten, von 10 Spielteilnehmern hat 1 Spieler das Spiel gewonnen, 9 Spieler haben ihr Geld, ihre Einsätze verloren.

Das Kartenspokerspiel 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.

Damit ist bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft Spiel die Klammer, die sich über sämtliche Erscheinungsformen des Spiels vom Fußballspiel zweier Mannschaften gegeneinander über die Objektverlosung bis zum Kartenpokerspiel spannt. Das Kartenpokerspiel ist daher für Zwecke des [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) im bürgerlichen Recht bei den Glücksverträgen ieS als Rechtsgeschäft Spiel zu verorten.

8.2. Spielregel/Funktionsweise des gegenständlichen Kartenpokerspiels in Turnierform oder als *Cashgame*

Das Kartenpokerspiel kann in Form von „*Cashgames*“ oder in Turnierform gespielt werden. Bei den *Cashgames* kann der Spieler „endlos“ am Spiel teilnehmen und er scheidet nur dann aus dem Spiel aus, wenn er aus irgendwelchen Gründen nicht mehr weiter spielen möchte oder kann. Beim *Cashgame* gibt es je nach Höhe der Einsätze Vorgaben, mit welchem Betrag minimal/maximal man in das Spiel einsteigen kann. Ist das eingesetzte Geld verloren, kann sich der Spieler immer wieder nachkaufen, sodass es keine Grenzen gibt, wie viel Geld verspielt werden kann. (*Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 10-11). Bei der Turnierform scheidet der Spieler, der verloren hat aus, und der Spieler, der am Längsten im Spiel bleibt, gewinnt das Turnier. Zusätzlich zu Gewinn oder Verlust werden nach Rang des Spielers Preisgelder verteilt.

Eine Turnierform, ein Turnierformat oder ein Modus beschreibt den Aufbau eines Turniers oder einer Liga, mit dem der beste Spieler, Sportler, oder das beste Team ermittelt werden soll (<http://de.wikipedia.org/wiki/Turnierform>, Abfrage vom 2.5.2011). Ein Pokerturnier ist ein Wettbewerb, der dazu dient, den besten Pokerspieler zu ermitteln. Es gibt Turniervarianten, bei denen Jetons nachgekauft werden können (*Re-buy*-Turniere) und solche, bei denen nur am Anfang Jetons gekauft werden können (*Freeze-Out*-Turniere, eine Art k.o. System). (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011). Bei *Rebuy*-Turnieren ist bis zu einem gewissen Fortschritt ein Nachkauf von Jetons möglich, im Unterschied zu *Freeze-Out* Turnieren gestaltet sich lediglich die Anfangsphase anders. (Erörterungsgespräch vom 3.10.2011).

Zu Beginn des Turniers erfolgt mittels Verlosung die Festsetzung der Sitzplätze. Die zugewiesenen Plätze dürfen während des Turniers nicht gewechselt werden. Bei Pokerturnieren zahlt jeder Spieler ein Startgeld (*Entry Fee*, *Buy in*). Dafür erhalten alle Spielteilnehmer das gleiche Spielkapital. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011). Poker wird beim Turnier nach der üblichen Spielregel gespielt, nur werden in vorgegebenen zeitlichen Intervallen die Einsätze erhöht. Damit scheiden die Spieler aus dem

Turnier aus, wenn sie ihre Jetons verspielt haben. Aus den Eintrittsgeldern und eventuellen *Rebuys* errechnen sich in der Folge die Preisgelder und werden nach einer vorher schon bekannten Prozentstruktur auf eine ebenfalls vorher festgelegte Anzahl von Spielern aufgeteilt, die am weitesten im Turnier kommen. „*Das bedeutet, dass man vor der Teilnahme an einem Turnier ziemlich genau weiß, wie viel es kosten wird, und sobald die Anzahl der Teilnehmer feststeht und die Regeln bekannt sind, sich auch die Gewinnmöglichkeit ausrechnen kann.*“ *Cashgame* und Turnierspiel unterscheiden sich in Spielweise und in der Art der Einsätze. „*Das hat zur Folge, dass der Spielstil technisch individuell angepasst werden muss....So wird man z.B. in einem Turnier, bei dem es um hohes Preisgeld geht, im Unterschied zu einer vergleichbaren Situation beim Cash-Game, in der man sich ja wieder nachkaufen kann, eher auf einen Bluff verzichten.*“ (Biljana Djurdjevic, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 10-11). Das Spiel wird immer teurer, dass ein Teilnehmer nach dem anderen ausscheidet. Die Reihenfolge des Ausscheidens bestimmt die Platzierung der einzelnen Spieler. Der Spieler, der zuletzt das gesamte Spielkapital gewonnen hat, ist Turniersieger. Der Preistopf wird unter den Gewinnern aufgeteilt. Bei vielen Turnieren, wie z.B. der Poker Europameisterschaft, ist es den Spielern, nachdem sie Spielkapital verloren haben, gestattet, sich gegen Bezahlung eines zusätzlichen Betrages in das Turnier zurückzukaufen (*Rebuy-in* oder kurz *Rebuy* bzw. auch *Add-on*). (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011).

Die *European Poker Tour* ist ähnlich gestaltet wie die *World Poker Tour* und sie gibt es seit 2004. Die Einsätze sind vergleichsweise niedriger, die Preise betragen um die 100.000 Euro. (http://de.wikipedia.org/wiki/European_Poker_Tour, Abfrage vom 2.5.2011).

[Http://www.pokerstars.com/de/poker/how-to-play/](http://www.pokerstars.com/de/poker/how-to-play/) Abfrage vom 3.5.2011 ist die Plattform, ein Online-Pokerraum, über die sich Spieler für die *European Poker Tour* qualifizieren können. Die Pokersoftware kann kostenlos heruntergeladen werden und ein *PokerStars*-Konto muss eröffnet werden. Die Plattform enthält unter „Alles über Poker“ einen Überblick über die verschiedenen Pokervarianten:

Texas Hold'em Regeln: Jeder Spieler erhält zwei verdeckte Starkarten zugeteilt. Zusätzlich werden fünf Karten offen in die Mitte des Tisches gelegt (*Community Cards*). Aus den verdeckten und/oder offenen Karten kann der Spieler jeweils für sich die beste Kartenkombination bilden. Beim *No Limit Texas Hold'em* kann ein Spieler jeden Betrag bis zu all seinen Chips auf dem Tisch setzen. Zu Beginn wird vor einem Spieler ein Button (*Dealerbutton*) platziert, der markiert, welcher Spieler beim aktuellen Spiel der Kartengeber ist. Vor dem Beginn entrichtet der erste links vom Kartengeber sitzende Spieler den ersten Plichteinsatz (*Small Blind*), der nächste links sitzende Spieler entrichtet einen Plichteinsatz, der üblicherweise doppelt so hoch ist, wie der erste Plichteinsatz (*Big Blind*). Es kann sein,

dass alle Spieler des Tisches einen weiteren kleinen Pflichteinsatz leisten müssen (*Ante*). Anschließend erhalten alle Spieler am Tisch ihre Handkarten. Danach machen die Spieler, angefangen mit dem Spieler links neben dem doppelt hohen Pflichteinsatz (*Big Blind*) ihre Einsätze. Beim *No Limit Texas Hold'em* entspricht der Mindesteinsatz dem *Big Blind*, allerdings kann der Spieler so viel setzen, wie er möchte. Nachdem alle Spieler ihre Startkarten eingesehen haben, können sie sich entscheiden, ob sie mit dem *Big Blind* mitgehen oder ihn erhöhen möchten, die Spieler haben die Möglichkeit, das Spiel zu verlassen (*Fold*), mitzugehen (*call*) oder zu erhöhen (*raise*). Dann werden drei Karten aufgedeckt in die Mitte des Tisches gelegt. Das sind die Gemeinschaftskarten, die allen Spielern zum Bilden ihrer Kartenkombinationen aus fünf Karten zur Verfügung stehen (*Flop*). Nach der nächsten Einsatzrunde wird die vierte offene Karte auf den Tisch gelegt (*Turn*). Nach der nächsten Einsatzrunde wird die letzte, die fünfte offene Karte auf den Tisch gelegt (*River*). Wenn nach der letzten Einsatzrunde noch mehr als ein Spieler im Spiel ist, zeigen die Spieler ihre Karten (*showdown*). Der Spieler mit der besten Kartenkombination gewinnt.

Beim gegenständlichen Turnier wurde hauptsächlich die Pokervariante „*No Limit Texas Hold'em*“ gespielt. Die gegenständlichen Turniere waren nicht gänzlich *Freeze-Out* Turniere, sondern es war bei manchen Events ein *Rebuy* möglich. (Erörterungsgespräch vom 3.10.2011)

Nach Ansicht des Finanzamtes (Erörterungstermin vom 3.10.2011) könnte es zu einem Unterschied kommen, wann der Spielvertrag zustande kommt, je nach dem, ob *Cashgames* oder Turniere gespielt werden. Bei *Cashgames* habe der Teilnehmer die Möglichkeit, bereits gekaufte Jetons wieder in Bargeld rückzuwechseln, während bei Pokerturnieren diese Möglichkeit nicht bestehe. Habe der Teilnehmer das Startgeld geleistet, so bleibe ihm nur mehr die Möglichkeit, wenn er Geld gewinnen möchte, das Spiel durchzuführen. Beim Turnier könne der Teilnehmer nicht zu jedem beliebigen Zeitpunkt einsteigen. Er könne spätestens noch innerhalb des 1. Levels (zB innerhalb der ersten halben Stunde) einsteigen, später nicht mehr. Der Zeitpunkt des Beginns des Spiels sei fix vorgegeben. Beim *Cashgame* könne der Teilnehmer jederzeit einsteigen.

Der UFS stimmt dieser Ansicht des Finanzamtes grundsätzlich zu.

Der UFS sieht das Kartenpokerspiel sowohl in der Turnierform als auch als *Cashgame* der allgemeinen Definition des Glücksvertrages iSd [§ 1267 ABGB](#) entsprechend. Die Pokerspieler beginnen ihr Spiel immer mit der ihnen in Aussicht gestellten Hoffnung, dass einem von ihnen ein Vorteil (Gewinn) zukommen wird, dagegen versprechen die Spieler Einsätze zu tätigen – „Entgelt gegen Gewinnchance/Hoffnung auf Gewinn“. Aus Sicht jedes Spielers ist der Vorteil, der Gewinn ungewiss. Die Definition des [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) entspricht dem

bürgerlich-rechtlichen Glücksvertragsbegriff und damit auch der Intention der Besteuerung von Rechtsgeschäften mit der Rechtsgeschäftsgebühr, so lautet zu Beginn des 3. Abschnittes [§ 15 Abs. 1 GebG](#) „**Rechtsgeschäfte**....sind gebührenpflichtig“. Gegenstand des Spielvertrages beim Kartenpokerspiel ist die Leistung des Spielers, nämlich die Bezahlung des Entgelts (Einsatz) und die „Gegenleistung“ besteht in der Hoffnung des Spielers auf eine Gewinnchance. Der Vertragsgrundsatz „ich gebe, damit du gibst“ verdünnt sich bei dem „damit du gibst“ zu einer Hoffnung, dass der Spieler für seinen Einsatz den Gewinn bekommt.

8.3. Besonderheit des Kartenpokerspiels außerhalb der Spielregel

Einerseits ist beim Kartenpokerspiel das "Grundgerüst" höchst einfach, es besteht im realen "Zuteilen" der Karten. Im Augenblick der Zuteilung der letzten Karte entscheidet sich, wer der Gewinner ist. Gewinner ist, wer die beste Kartenkombination im Vergleich in Händen hat. Andererseits bietet das Pokerspiel dem Spieler eine Reihe von Verhaltensmöglichkeiten. Dazu gibt das Spiel nach der Regel Raum: Der Spieler kann seinen Einsatz erhöhen, er kann den Einsatz in gleicher Weise, also nicht erhöht, setzen, wie ein Vorspieler. Er kann bei einer Einsatzrunde eine Pause einlegen. Er kann das Spiel nach Überlegung verlassen. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

Im einzelnen Pokerspiel, Spielvertrag besteht aber nach der Spielregel keine Möglichkeit, eine Methode anzuwenden, die es bewirken (kausieren) würde, einem Spieler entgegen dem Zufallen der Spielkarten, ein z.B. jetzt ablaufendes Einzelspiel in zwingender Weise für sich zu entscheiden: Sozusagen den Lauf des Geschehens (des Zuteilens der Karten) zu seinen Gunsten "herumzureißen". Der Name "Glücksspiel" ist, was den Tatbestand betrifft, einschränkend. Es müsste, wenn das Ergebnis angesprochen werden sollte, "Glück- und Pechspiel" oder "Gewinn- und Verlustspiel" heißen. Ein Glücksspiel liegt nur dann vor, wenn auch für den Verlierer der Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Nun kann die Abwicklung eines Pokerspieles dergestalt sein, dass ein Spieler nach dem anderen nicht mehr mitbieten will und das Spiel verlässt, in dem er die Spielkarten von seinen Händen weg auf den Tisch legt. Die schon getätigten Einsätze sind für ihn verloren. Sie bedeuten für ihn einen Verlust (verlorener Einsatz). In einem solchen Spiel ist der Verlust des Spielers durch dessen freie Willensentscheidung hervorgerufen. Nach der Spielregel besteht kein Müssen. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). Was sind die Grundlagen für seine Entscheidung? Das ist der Blick in seine Karten, auf die offenen Gemeinschaftskarten und die gedankliche Verknüpfung mit der Reihenfolge der Kartenkombinationen nach der Spielregel. Er versucht seine Chancen auf ein gutes Blatt auf das Beste einzuschätzen. Er fragt sich: "Habe ich das bessere Blatt als die anderen?" Es ist eine Erfahrung, mehr als die Hälfte der Spieler, von z.B. sieben (7) Spielern, erhalten Karten,

die keine Chance auf einen Gewinn eröffnen. Im Blick auf die zugefallenen schlechten Karten, die Beurteilung der Chancenlosigkeit, die "Pokerweisheit", dass es in einem solchen Fall ökonomischer ist, das Spiel so schnell wie möglich zu verlassen (ein Bluff kann auch nicht in einem Spiel nach dem anderen mit Erfolg gelandet werden), fällt die Entscheidung, nicht weiter zu bieten und das Spiel zu verlassen. Gegen Ende der Bierrunden, wenn die Einsätze schon angewachsen sind, gibt auch das Ausmaß der Risikofreudigkeit seinen Ausschlag, weiter zu spielen oder nicht (Nervensache). Hauptquelle für den Entschluss, das Spiel zu verlassen, ist in der überwiegenden Zahl der Fälle im wahrsten Sinn des Wortes der Zufall der schlechten Karten. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

Immer wieder wird vorgebracht, dass sich nach der „reinen Theorie“ Gewinn und Verlust die Waage halten, wenn das Pokerspiel zwischen denselben Spielern theoretisch unendlich lang gespielt wird, ohne Gebühren für das Casino, für den Staat. (Nullsummenspiel, siehe *Andy Bellin*, Full House, Die Poker-Spieler und ihre Geheimnisse, Europa Verlag, 2002, 29; *Bewersdorff*, Glück, Logik und Bluff, Mathematik im Spiel – Methoden, Ergebnisse und Grenzen, 3. Auflage, 289). Wie in Kapitel 9.2.2. Berufsspieler, in Bezug zu *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, zu zeigen sein wird, handelt es sich dabei tatsächlich um „reine Theorie“. Es mag beim Pokerspiel durch ausgeübtes geschicktes Bluffen (hie und da möglich) der Prozentsatz der Gewinnerwartung etwas über ein Prozent liegen. Aber es kann mit Überzeugung gesagt werden, er liegt nicht bei 50% oder mehr. Da müsste ein Pokermeister jedes zweite ("gewöhnliche") Pokerspiel mit Sicherheit gewinnen. In einer besonderen Auffälligkeit gewinnen die Pokermeister bei den "gewöhnlichen" Spielen auch nicht. Wenn ein Pokermeister eine Stunde mit Durchschnittsspielern das "gewöhnliche" Poker spielt, so hat noch niemand behauptet und empirisch nachgewiesen, dass dieser in den meisten Fällen (9 Spiele von 16 Spielen in einer Stunde) die Ergebnisse für sich entschieden hätte. (UFS RV/0499-I/10, 13.5.2011).

Weder Bluffen noch das Vorhandensein von kombinatorischen Fähigkeiten sind Teil der Spielregeln sämtlicher Pokervarianten und auch nicht dem bürgerlich-rechtlichen Glücksvertrag „Spiel“ immanent. Die Illusion, dass durch Bluffen oder andere Strategien die Hoffnung auf eine Gewinnchance zu einem einigermaßen sicheren Gewinn wird, dass man gegenüber den anderen Spielteilnehmern durch die überlegene Strategie „der Überlegene“ ist, der schließlich den Gewinn einstreift, mag den speziellen Reiz des Kartenpokerspiels ausmachen, er ist Bestandteil seiner „Spielwelt“, seiner Atmosphäre, seines „Geheimnisses“ (*Johan Huizinga*, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 20-21) oder auch die „Marketingstrategie“ des Kartenpokerspiels. Der mögliche Verlust wird aus der „Spielwelt“ ausgeblendet, der Spieler, der sich zum Spiel setzt, identifiziert sich mit dem Gewinner, da er

eine Gewinnchance erhofft. Im eigenen Universum dieser artifiziellen „Spielwelt“ hat der Gewinner gewonnen, weil er eine überlegene Taktik angewendet hat und hat der Verlierer verloren, weil er Pech gehabt hat. Diese Phänomene treten bereits im Alltagsdiskurs über Poker auf, ohne dass es zu einem Spiel kommt. Bereits das gesprochene Wort „Poker“ löst bei Zuhörern fast automatisch die Identifikation mit dem Gewinner infolge Anwendung überlegener Strategien aus. Unterstützt wird diese Ansicht durch Kartenspiele, bei welchen Bluff zwar theoretisch möglich ist, aber sich nicht diese sprichwörtliche „Kultur des Bluffens, der Identifikation mit Überlegenheitsstrategien“ herausgebildet hat wie beim Kartenpokerspiel. So kann es z.B. "Bluff" wie beim Pokerspiel auch bei Baccara und seiner Variante Lucky 9 durchaus geben, da bei diesen Spielen die Karten teilweise offen und teilweise verdeckt ausgeteilt werden, allerdings nur zwischen Spieler und Spielergeber. (UFS RV/1338-W/05, 13.4.2007, zu Besonderheiten außerhalb der Spielregel bei Black Jack siehe auch OGH 3 Ob 2440/96, 15.4.1998 betreffend Zutrittsverbot eines *card counters* zum Casino, besprochen von *Pfersmann*, Bemerkenswertes aus der SZ 71/1).

Wie schon in den früheren Berufungsentscheidungen vertritt der UFS die Standpunkt, dass das Glück oder Pech tatsächlich von den zugefallenen Karten abhängig ist. (Vgl. UFS RV/1338-W/05, 13.4.2007; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02; UFSRV/0499-I/10, 13.5.2011; UFS RV/0500-I/10, 11.5.2011 ua.).

Nur ein Teil der im ABGB geregelten Glücksverträge ieS und iwS unterliegt den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 GebG](#). [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) unterzieht Glücksverträge ieS, nämlich das Spiel, bei welchem Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, den Rechtsgeschäftsgebühren durch Verweis auf [§ 1 Abs. 1 GSpG](#). Das Kartenpokerspiel entspricht dem bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäft Spiel gemäß [§ 1272 ABGB](#) und ist damit allgemein von [§ 33 TP 17 GebG](#) erfasst.

9. [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) aF besteuert Glücksspiele gemäß § 1 Abs.1 GSpG

Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) in der Fassung vor dem 1.1.2011 [BGBl. I 54/2010](#) unterliegen der Gebühr: Glücksspiele ([§ 1 Abs. 1 GSpG](#)), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25%.

Die im Oktober 2010, das ist der Zeitraum des gegenständlichen Pokerturniers, gültige Fassung des [§ 1 GSpG](#), Inkrafttreten mit 19.8.2010 durch [BGBl. I 73/2010](#) lautet:

„Glücksspiele

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

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

(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."

§ 1 Glücksspielgesetz in der Version vor den Novellen 2008 und 2010 zum Glücksspielgesetz lautete:

„§ 1 (1) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.

(2) Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bestimmte Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen. Eine solche Verordnung ist nur zu erlassen, wenn sie aus Gründen der Rechtssicherheit entsprechend den ordnungs- und fiskalpolitischen Zielsetzungen dieses Bundesgesetzes erforderlich ist."

§ 1 und § 60 Abs. 22-24 Glücksspielgesetz in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBI. I 54/2010 lauteten:

„Glücksspiele

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

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

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

§ 60 Abs. 22-44 GSpG:

„(22) Nach erfolgter Notifikation im Sinne der RL 98/34/EG (Nr. 2008/522/A) und nach am 23. Februar 2009 abgelaufener Sperrfrist des Art. 8 RL 98/34/EG treten alle anderen Änderungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBI. I Nr. 54/2010, am Tag nach Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft. §§ 57 bis 59 treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. § 20 in der Fassung dieses Bundesgesetzes kommt erstmals für das Kalenderjahr 2011 zur Anwendung.

(23) Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung, wenn es organisatorisch zweckmäßig ist und einer wirksamen, einfachen und kostensparenden Vollziehung dient, die Zuweisung einzelner Aufgaben an Abgabenbehörden übertragen.

(24) Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist."

Zu diesen gesetzlichen Bestimmungen erläutern 658 der Beilagen XXIV. GP –

Regierungsvorlage – Materialien (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu [§ 1](#) sowie [§ 60 Abs. 22 GSpG](#)),:

„Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in Abs. 2 soll für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 und somit – sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt, - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegenden Glücksspiele handelt. Insofern wird ua der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH vom 8.9.2005, [2000/17/0201](#)). Überdies soll durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht werden und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden. Von der Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen zur Bezeichnung bestimmter Spiele als Glücksspiel soll dann Gebrauch gemacht werden, wenn es die Rechtssicherheit der Anwender verlangt.

Mit dem neuen Abs. 3 wird den Anforderungen der Praxis nach Amtssachverständigen Rechnung getragen."

Und 658 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Materialien (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu [§ 60 Abs. 22 bis 24 GSpG](#)):

„§ 60 Abs. 22 normiert eine Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen, die Zuweisung einzelner Aufgaben an Abgabenbehörden zu übertragen, wenn dies organisatorisch zweckmäßig ist und dem Vollzug im Sinne einer ökonomischen Verwaltung dient.

Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu [§ 2 Abs. 4 GSpG](#) in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl zudem VwGH 31.3.2008, [2008/17/0033](#)). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten. Diese Rechtsfrage soll nun für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit zunächst weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen."

[§ 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 GSpG](#) idF der Glücksspielnovelle 2008 [BGBl. I 54/2010](#) traten gemäß [§ 60 Abs. 22 GSpG](#) am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 19.7.2010. Die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe [§§ 57 bis 59 GSpG](#) sollten erst am 1.1.2011 in Kraft treten, und [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG](#) sollte am 1.1.2011 außer Kraft treten.

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. Von einer, wie die Bw. meint, Doppelbesteuerung, kann keine Rede sein, da [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) keine neue Steuer regelt, sondern eine Legaldefinition zu [§ 1 Abs. 1 GSpG](#), der ebenfalls neu gefasst wurde, darstellt. Im Gegenteil, die Doppelbesteuerung wurde dadurch vermieden, dass die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben [§§ 57 bis 59 GSpG](#) erst nach Außerkrafttreten der alten Version des [§ 33 TP 17 GebG](#) Geltung erlangen.

[§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF der Glücksspielnovelle 2008 [BGBl. I 54/2010](#) „Poker“ definitiv als Glücksspiel. Der UFS ist an das Gesetz gebunden, weswegen sich weitere Ermittlungen erübrigen, ob Poker ein Glücksspiel ist.

Das Glücksspielgesetz enthält abgabenrechtliche Regelungen, ist aber ein Gesetz *sui generis*, da es auch andere Zwecke wie Ordnungspolitische oder die Sportförderung regelt ([§ 20 GSpG](#)). (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, 24). Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd [§ 1267 ABGB](#). „Zentraler Inhalt dieses Begriffes ist danach die Beteiligung an einem Vertrag, kraft dessen als Gegenleistung für einen eingesetzten Vermögenswert ein Vermögensvorteil erhofft wird, wobei die Realisierung dieser Hoffnung noch ungewiss ist.“ (*Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214). Das Glücksspielgesetz umgreift den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los), bei welchen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Auf diese Verträge verweist [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#). Der Spielvertrag wird sowohl bei den Rechtsgeschäftsgebühren als auch nach dem Glücksspielgesetz aufgrund des bürgerlichen Rechts abgeschlossen, [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) besteuert nur den Abschluss des Rechtsgeschäftes, greift aber nicht in die vertraglichen Vereinbarungen ein. So entschied erst kürzlich der UFS RV/2013-W/06, 22.3.2011 zur Gesellschaftsteuer, dass die Vereinbarung der Vertragsteile über die unbare Entnahme aufgrund der handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorgaben abgeschlossen wird, während das Umgründungssteuergesetz für den Vorgang der unbaren Entnahme steuerlich von Bedeutung ist. Laut *Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1272 Rz 1 geht der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspieles durch dessen Zuordnung zum Glücksspielgesetz nicht verloren.

9.1. Aus abgabenrechtlicher Sicht bilden die Gebühren und Verkehrsteuern den Rahmen zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „vorwiegend“ in [§ 1 Abs. 1 GSpG](#)

Die Bw. wendet ein, dass das Tatbestandsmerkmal „vorwiegend“ in [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) bedeute, dass deutlich mehr als 50% Zufallselemente und wesentlich weniger als 50% Geschicklichkeitsanteile für die Glücksspieleigenschaft eines Spiels vorhanden sein müssten, was gerade bei Poker nicht zutreffe.

Wiederholt weist der UFS darauf hin, dass für den gegenständlichen Fall [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) in Geltung steht und [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) nach seinem Sinn und Zweck nicht verändert wurde. Nach der Regierungsvorlage 658 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage, Materialien, 3, sollte mit dem neuen Wortlaut des [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) lediglich der Glücksspiel- und Ausspielungsbegriff präzisiert werden. *„So sieht das Gesetz etwa eine eindeutige Definition für Glücksspiele vor, um Missverständnisse in Zusammenhang mit der Qualifikation von Poker und anderen Glücksspielen als Glücksspiele zu vermeiden....So ist Poker beispielsweise derzeit auf Grund höchstgerichtlicher Judikatur Glücksspiel....Um in Zukunft derartige gerichtliche Auseinandersetzungen über die Auslegung des Glücksspielbegriffes und diesbezügliche Unklarheiten zu minimieren, sollen die klassischen Glücksspiele in einem demonstrativen Katalog gesetzlich festgeschrieben werden....“*.

Zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „ausschließliche oder vorwiegende Zufallsabhängigkeit“ verweist *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004,214, auf *Höpfel*, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 423, 424. Vorwiegende Zufallsabhängigkeit ist anzunehmen, wenn *„nicht mehr eine berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels gesetzt werden kann“*. Diese Auslegung wird auch von *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 1 Rz 5-10, vertreten. Zufall ist dort, wo das Eintreten (Ereignis) durch keinen erkennbaren bzw. nachweisbaren Grund bewirkt wird. Demnach entspricht dieser Vorstellung von Zufall im Blick auf einen zu beurteilenden Geschehnisablauf nicht ein beliebiges Nebeneinander von "Zufallsbedingungen" und z. B. "Geschicklichkeitsbedingungen" in allen denkbarmöglichen mathematischen Verhältnisgrößen. Dementsprechend ist für den OGH [14 Os 140/90](#), 12.3.1991 beim Kartenpokerspiel der Umstand, dass dem einzelnen Spieler die jeweils nicht an ihn ausgeteilten Karten im Spielverlauf nicht bekannt werden, ein maßgebliches Kriterium dafür, die vorwiegende Zufallsabhängigkeit des Spiels zu bejahen. Am Rande bemerkt der UFS, dass diese Untersuchungen bereits zitiert wurden, UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.

Nach Ansicht des UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua., ist der Text "ausschließlich" oder "vorwiegend vom Zufall abhängig" nicht so zu verstehen, dass hier eine Abwägung mit einem Ergebnis von z B. 53,7 % Zufallskomponente und 46,3 % Geschicklichkeitskomponente als Ziel tatbestandsgemäßer Ermittlungen Platz zu greifen hat. Zufall im Blick auf ein Ereignis ist nur dort, wo es im Gesamten gesehen keinen nachweislichen Grund (Ursachen, wie zielbewusstes Handeln, Geschicklichkeit) zu erkennen gibt. Bei der Beurteilung, ob Zufall oder Geschicklichkeit kausiert, ist eine Tendenz in Ausrichtung Ausschließlichkeit zu erkennen. Entweder "regiert" in seiner Fülle der Zufall oder in seiner Fülle die Geschicklichkeit. Es kann sich bei dem, was den Unterschied zur "Ausschließlichkeit" ausmacht, nur um kleine, eher zu vernachlässigende "Größen" handeln, die dem Spiel in seiner Gesamtbeurteilung nicht seinen "Charakter" nehmen. Bemerkt wird, dass die Wortfolge „ausschließlich oder vorwiegend“ auch in anderen Verkehrsteuergesetzen Tatbestandsmerkmal ist, in § 2 Abs. 1 Z 4 KfzStG sind von der Kraftfahrzeugsteuer befreit *„Omnibusse sowie Kraftfahrzeuge, die ausschließlich oder vorwiegend im Mietwagen oder Taxigewerbe verwendet werden“* und in § 2 Abs.1 Z 7 KfzStG sind von der Kraftfahrzeugsteuer befreit *„Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und fortwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden...“*. Zu § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG stellten die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage klar, dass „vorwiegend“ im Sinne von „nahezu ausschließlich“ zu verstehen ist (Siehe UFS RV/0459-I/0531, 10.2006). Die Formulierung „ausschließlich oder vorwiegend“ wurde im Glücksspielgesetz einerseits mit Bedacht auf die Einheitlichkeit des Steuerrechtes getroffen, und andererseits im Hinblick darauf, dass sich der Zufall bei bestimmten (körper-)sportlichen Ereignissen zwischen 49% und 53% auswirkt, die sicherlich nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werden sollten. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 42. Bakkalaureatsarbeit von *Martin Sturc*, „Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport“ 2010, Internetplattform <http://gambling-institute.de/pokertexte>, Kapitel: „Fußball ein Glücksspiel?“, 25. *Jörn Quitzau/Henning Vöpel*, Der Faktor Zufall im Fußball, Eine empirische Untersuchung für die Saison 2007/2008, HWWI Research, 2009, 15: *„Als „Zufall“ müssen alle Einflussfaktoren gelten, die – anders als Qualität der Mannschaften, aktuelle Form, mentale Stärke, Verletzungen oder Sperren – in Bezug auf das Spielergebnis nicht prognostizierbar sind. Wäre der Spielausgang streng deterministisch, würde immer die bessere Mannschaft gewinnen. Tatsächlich aber werden Spiele durch unvorhersehbare Ereignisse beeinflusst. Je ausgeglichener die Mannschaften sind, desto eher sind diese Einflüsse spielentscheidend. In der (deutschen) Bundesliga beträgt der Einfluss des Zufalls auf den Spielausgang durchschnittlich 52,7% und in der Premier League 49,5%. Im Vergleich der jeweils ersten*

Fünf zeigt sich, dass die Spiele der Premier League mit 54,7% stärker vom Zufall beeinflusst werden als in der Bundesliga mit 53,5%"). Die Bw. kann mit der Argumentation, dass „vorwiegend“ mehr ist als „überwiegend“ nichts für sich gewinnen. Nach <http://synonyme.woxikon.de/synonyme/vorwiegend.php> und <http://wiktionary.org/wiki/vorwiegend> beide Abfragen vom 25.7.2011, ist für „vorwiegend“ auch „überwiegend“ ein Synonym.

Nach Ansicht des UFS ist „ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig“ im Konnex mit dem Tatbestandsmerkmal „ein Spiel“ in [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) zu sehen. Das Ergebnis eines Einzelspiels muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Auch Pokermeister können länger dauernde Verluststrecken nicht vermeiden, denn sie können den Zufallseffekt der ausgeteilten Karten nicht wirksam beeinflussen. Deswegen überwiegt auch beim Einzelspiel das aleatorische Element. Der Einfluss der „*winning strategy*“ ist gering, wenn schlechte Karten ausgeteilt werden. Beobachtungszeitraum, ob ein Spiel ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, ist das einzelne Spiel *„Eine Einzelbetrachtung wird auch deshalb anzuwenden sein, weil dem Grund nach das Spiel, also jene Zeitspanne, die sich vom Austeilen der Karten bis zur Aufteilung des Pottes erstreckt, zu beurteilen ist. Das Spiel ist daher nicht eine Aneinanderreihung von derartigen Spielabläufen, sondern jeweils mit dem Aufdecken der Karten bzw. dem Aussteigen aller anderen Teilnehmer beendet.“* (Lehner, Poker – ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung? taxlex 2007, 263). Die Betrachtung des Einzelspiels gilt auch für das Turnierpoker.

Nach Ansicht des UFS konveniert die Betrachtung des Einzelspiels einerseits mit dem ABGB, das im Vertragsrecht die Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen und die Erfüllung der Vereinbarung im Blick hat, also den Beginn bis zum Ende des einzelnen Vertrages, das einzelne Schuldverhältnis. Das Spiel beginnt mit dem Austeilen der Karten, mit dem Hinlegen der Einsätze beginnt die Wette über die bestmögliche Kartenkombination und das einzelne Spiel ist zu Ende, mit dem Aufdecken der Karten bzw. mit dem Aussteigen der anderen Teilnehmer und der Übergabe des Gewinnes an den gewinnenden Spieler. Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) neu gefasst – statt der Mehrzahl „Glücksspiele“, wird die Einzahl verwendet, nämlich dass ein Glücksspiel ein Spiel ist, bei welchem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Damit synchronisierte der Glücksspielgesetzgeber die dem Glücksspielgesetz unterliegenden Spiele mit dem „Spielvertrag“ des ABGB, wonach immer das einzelne Rechtsgeschäft vom zeitlichen Beginn bis zum zeitlichen Ende betrachtet wird.

Nach Ansicht des UFS konveniert die Betrachtung des Einzelspiels andererseits auch mit dem Gebührengesetz. Im 3. Abschnitt verwendet das Gebührengesetz in den Tatbeständen, die

den Steuergegenstand umschreiben die übliche Mehrzahl „Rechtsgeschäfte ([§ 15 GebG](#)), Annahmeverträge ([§ 33 TP 1 GebG](#)), Bestandverträge ([§ 33 TP 5 GebG](#))....und Glücksverträge ([§ 33 TP 17 GebG](#))“. Gemäß [§ 16 GebG](#) entsteht die Gebührenschuld allerdings dann, „*wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft....errichtet wird.*“ Das heißt, bei dem Tatbestand des Entstehens der Gebührenschuld legt der Gebührengesetzgeber durch Verwendung der Einzahl fest, dass die Steuerschuld immer nur für das einzelne individuelle Rechtsgeschäft entsteht. Ergänzt wird [§ 16 GebG](#) durch [§ 19 Abs. 2 GebG](#) wonach bei mehreren Rechtsgeschäften in einer Urkunde grundsätzlich für jedes einzelne Rechtsgeschäft die Gebühr zu entrichten ist. [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#), hier das „Kartenspokerspielrechtsgeschäft“, nimmt im Gebührengesetz lediglich eine Sonderstellung wegen der Durchbrechung des Schriftlichkeitsprinzips und des eigenen Gebührenauslösetatbestandes ein, ist aber in der Ordnungsstruktur der Rechtsgeschäftsgebühren „Besteuerung des Abschlusses jeweils des einzelnen Rechtsgeschäftes“ nahtlos eingebettet (jedenfalls bis 1.1.2011).

Damit ist die Interdependenz vom Glücksspielgesetz bis zum Gebührengesetz vor dem Hintergrund des ABGB aufgezeigt, dass das einzelne Spiel (Rechtsgeschäft) besteuert wird und damit die Entscheidung über das Spielergebnis des jeweils einzelnen Spieles ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig sein muss.

Nach den parlamentarischen Materialien zur Glücksspielnovelle 2008 und nach der Judikatur der Höchstgerichte (OGH 12.3.1991, [14 Os 140/90](#); VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#)) wurde das Kartenspokerspiel gleich welche Variante immer insgesamt, d.h. aufgrund des Spieleinsatzes für ein Hoffen auf den Gewinn, als Glücksspiel iSd [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) eingestuft. In [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) ist klargestellt, dass Poker in seinen Varianten ein Glücksspiel ist. Mit der beispielhaften Aufzählung von bestimmten Arten von Glücksspielen in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) „*wird ua der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH vom 8.9.2005, [2000/17/0201](#)).*“ (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu [§ 1](#) sowie [§ 60 Abs. 22 GSpG](#)).

9.2. Geschicklichkeits- und Glücksaspekte

9.2.1. Pokersport

Die Bw. führt an, dass Poker vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) anerkannt sei, bzw. dass Poker von der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA), welche Denksportspiele wie Schach, Go, Bridge und Dame durchführe, als Bewerb vertreten sein werde.

Das Internationale Olympische Komitee ist eine nicht staatliche Organisation, deren Zweck die Organisation und Betreuung der Olympischen Spiele ist.

(http://de.wikipedia.org/wiki/Internationales_Olympisches_Komitee, Abfrage vom 3.5.2011).

Poker befindet sich weder unter den Olympischen Sportarten

(http://de.wikipedia.org/wiki/Olympische_Sportarten, Abfrage vom 3.5.2011) noch unter den vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) anerkannten Sportarten, unter welchen sich allerdings Bridge und Schach befinden

(http://de.wikipedia.org/wiki/Liste_der_vom_IOC_anerkannten_Sportarten, Abfrage vom 3.5.2011). 2008 wurde die *International Mind Sports Association* (IMSA), der die Weltverbände für Schach, Bridge, Go und Dame beitraten, mit Unterstützung des Internationalen Olympischen Komitees gegründet. Die IMSA leitet die Weltdenksportspiele in diesen Denksportarten, wobei die Schirmherrschaft von *Sportaccord*, dem Allgemeinen Verband internationaler Sportverbände (auch *GAISF*) übernommen wurde

(<http://de.wikipedia.org/wiki/Weltdenksportspiele>, <http://de.wikipedia.org/wiki/Sportaccord>, Abfrage vom 3.5.2011). Die *International Federation of Poker*, heißt es auf diversen Internetseiten, sei als fünfter Mitgliedsverband, bzw. auf der Liste der Geschicklichkeitsspiele des IOC aufgenommen worden

(http://de.wikipedia.org/wiki/International_Mind_Sports_Association, Abfrage vom 3.5.2011 http://de.pokerstrategy.com/world_of_poker/Poker-auf-der-Liste-für-Geschicklichkeitsspiele, <http://www.zelluloid.at/kolumne/poker-kolumne-wird-poker-olympisch.html>, <http://www.london-netz.de/174/2010-0074/poker-olympia-2012.html>, Abfrage vom 3.5.2011). Entgegen diesen Angaben konnte der UFS recherchieren, dass die *International Federation of Poker* Partner von *Mind Sport*, bzw. Observerstatus iSd *Article 5* der *Bye-Laws* zu den Statuten der IMSA hat. Nach *Article 4* Statuten der IMSA werden nach wie vor nur vier Mitglieder, nämlich die Weltverbände für Bridge, Schach, Dame und Go aufgezählt

(<http://www.imsaworld.com>, Abfrage vom 3.5.2011 und vom 6.7.2011). Allerdings widerspricht aus Sicht des UFS die Möglichkeit, Kartenpokerspiel im Sinn eines sportlichen Wettbewerbes zu betreiben grundsätzlich nicht der Glücksspieleigenschaft von Poker.

„Unter Denksport versteht man die Ausübung einer mentalen Disziplin in Form von Meisterschaften oder Wettbewerben. Der Begriff wird umgangssprachlich aber auch oft für knifflige Rätselaufgaben benutzt. Für die Abgrenzung zu Spielen, die durch bloßes Nachdenken gewonnen werden können, gibt es verschiedene Definitionen. Eine sehr enge Definition ist, dass der Erfolg ausschließlich durch Denkleistungen und nicht durch Glück oder Zufall bestimmt ist (z.B. Turnierbridge oder Schach, etc.). Eine weiter gefasste Definition zählt unter Denksport auch Disziplinen, die hauptsächlich durch Denkleistungen bestimmt sind (z.B. Strategiespiele und Merkspiele wie Memory).“ (<http://de.wikipedia.org/wiki/Denksport>)

Jörg Bewersdorff, Glück, Logik und Bluff. Mathematik im Spiel – Methoden, Ergebnisse und Grenzen, Einführung V - VI, ist ein Beispiel aus der Literatur, dass Denksport und Glücksspieleigenschaft einander nicht ausschließen, er unterscheidet Glücksspiele, bei denen die Entscheidung des Spielers über die Teilnahme und die Höhe des Einsatzes die wichtigste

ist (z.B. Roulette), kombinatorische Spiele, bei welchen sich die erlaubten Möglichkeiten zu einer kaum noch überschaubaren Vielfalt kombinieren, so dass die Konsequenzen eines einzelnen Zuges nur noch schwer zu erkennen sind (Schach, Go, Mühle, Dame) und strategische Spiele, bei welchen die Ursache der Ungewissheit über den weiteren Spielverlauf dadurch entsteht, dass Spieler unterschiedliche Informationen über den erreichten Spielstand besitzen und damit ein einzelner Spieler nicht unbedingt die Informationen hat, über die die Spieler insgesamt verfügen. So muss ein Pokerspieler seine Entscheidungen treffen, ohne dass er die Karten seiner Gegner kennt. Diese imperfekte Information ist ein typisches Element der meisten Kartenspiele wie Poker, Skat und Bridge. *„Daher hat Glück bei dieser Art von „Pokern“ ein höheres Gewicht als strategisch korrektes Verhalten, zumindest dann, wenn nicht zu viele Partien gespielt werden. Das entwertet das Resultat keineswegs, sondern rückt höchstens zu hohe Erwartungen zurecht.“* (Bewersdorff, Glück, Logik und Bluff. Mathematik im Spiel – Methoden, Ergebnisse und Grenzen, 289).

Nach Ansicht des UFS widerspricht es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenpokerspiel *Texas Hold'em* die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, die Bildung von Kartenkombinationen aus den zwei eigenen verdeckten Karten und den fünf offenen Karten, die allen Spielteilnehmern zur Bildung ihrer Kombinationen zur Verfügung stehen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Die Linie Sport – Spiel ist auch im Glücksspielgesetz durch eine bestimmte Form der Fußballwette ([§ 7 GSpG](#) – Toto) und Maßnahmen der Sportförderung ([§ 20 GSpG](#)) präsent. Wenn sich die Mitglieder der Kartenpokervereinigungen selbst als Ausübende eines Sports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels gemäß [§ 1 GSpG](#).

9.2.2. Berufsspieler

Die Bw. bringt die Existenz von Berufsspielern, die ihren Lebensunterhalt mit Kartenpokerspiel verdienen, als Argument für die Geschicklichkeitsspieleigenschaften von Poker vor (Berufungspunkt 2.4, Berufungsergänzung vom 14.2.2011).

Ürek Vedat, Das Glücksspielstrafrecht und die „Pokercasinos“ in Österreich, 2001, unveröffentlichte Diplomarbeit vertritt die Meinung, dass das Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel ist. Entgegen dem Artikel *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 443, der gerade die Berufskartenpokerspieler als entscheidendes Argument dafür, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel ist, nennt, zeichnet dieser Autor ein anderes Bild der Berufskartenpokerspieler. Bemerkt wird, dass der Autor in

seiner Arbeit darauf hinweist, dass er als Carddealer gearbeitet hat und eine einschlägige Berufserfahrung besitzt. Seine unveröffentlichte Diplomarbeit wurde bereits in den Berufungsentscheidungen des UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 uva.zitiert.

Ürek Vedat teilt die Pokerspieler in zwei Gruppen ein. Die einen sind die wenigen äußerst erfahrenen und talentierten Berufsspieler, die einerseits im Pokerspiel sehr versiert sind und andererseits durch hohes Spielkapital Druck ausüben können, und die andere Gruppe bezeichnet er als die „low limit Spieler“. Die Berufsspieler sind sehr mobil und reisen entweder zu den höchst dotierten Turnieren oder in Städte mit neu eröffneten Casinos, wo sie auf die zweite Gruppe treffen. Während der „low limit Spieler“ oft sein letztes Geld setzen muss und dadurch sichtlich in Nervosität gerät,

„können geübte Berufsspieler solche Situationen ausgezeichnet ausnützen und drücken diese Spieler aus dem Spiel. Dieser Spielzug des „Herausdrückens“ ist nicht mit dem „Bluffen“ zu verwechseln. Fast alle berühmten Pokerspiele sind nach dem Prinzip aufgebaut, dass den Spielern zu Beginn eine begrenzte Anzahl an Spielkarten ausgeteilt werden und die Spieler, ihre Ausgangskarten vor Augen, entweder weitere Karten erwerben (mitsetzen) oder aufgeben (passen) können. Da die Berufsspieler immer mit relativ viel Kapital ins Spiel einsteigen, haben sie die Wahl, bei guten Ausgangskarten die höchst möglichen Einsätze zu tätigen und dadurch die kapitalärmeren Spieler aus dem Spiel zu drücken, auch wenn aus dem Spielverlauf zu erkennen ist, dass diese ebenbürtige Karten besitzen. Das Problem liegt darin, dass es sich der schwächere Spieler nicht leisten kann den „langen Weg“ bis zur letzten Karte mitzusetzen, wenn er keine Aussicht auf die höchst mögliche und damit unverlierbare Hand hat. Er ist allein wegen seiner finanziell begrenzten Situation gezwungen auf halbem Wege aufzugeben.....

Unter dem normalen Begriff des „Bluffens“ versteht man das Vortäuschen einer sehr starken Hand, um seine Gegner zum „Passen“ (Aufgeben) zu verleiten. Man kann aber auch durch geschicktes Anspielen wie zB niedriges, die Gegner glauben lassen man habe schwache Karten, obwohl man eine sehr gute Kartenkombination (Hand) besitzt. Dadurch würde man den Mitspielern den nächsten Zug lassen und diese gewissermaßen in Sicherheit wiegen, um im richtigen Zeitpunkt zuzuschlagen (ihre Einsätze zu überbieten). Wie viel Gefühl und Geschick ein Pokerspieler besitzt, zeigt sich meist durch das richtige „Bluffen“, während zum „Herausdrücken“ der Gegner aus dem Spiel nur ein großes Spielkapital nötig ist....

Zweifelsohne kann gesagt werden, dass außer...ein paar Profispielern, fast alle, die sich in die Welt des Pokerns wagen, sich bald in einem bösen (finanziellen) Albtraum glauben...Als Dealer konnte ich im Casino immer wieder beobachten, wie manche Gäste, die das erste mal pokerten, vor allem von der Möglichkeit durch ihr Geschick spielend Geld zu verdienen, begeistert waren. Nicht der Hasardcharakter, sondern der symbolische Kampf, sich in einem äußerst spaßgeladenen Kartenspiel messen zu können, machen das Pokerspiel....zu einem der interessantesten Spiele...."

(Ürek Vedat, Das Glücksspielstrafrecht und die „Pokercasinos“ in Österreich, 2001, unveröffentlichte Diplomarbeit, 33-35; vgl. auch die Aussage eines Berufsspielers in UFS FSRV/0052-L/05, 10.6.2008: „Als Pokerspieler gewinnt und verliert man, aber übers Jahr gesehen verbleibt mir üblicherweise ein Gewinn von 50.000,00 bis 70.000,00 Dollar....“).

Für den UFS ist wesentlich, dass der Autor den Bluff als innerhalb des Spiels wirkenden Faktor von dem außerhalb des Spiels wirkenden Faktor „nicht mehr Mitkönnen mit Einsätzen, die die ökonomischen Möglichkeiten des „*low limit*“- Spielers übersteigen“ unterscheidet. Der Berufskartenpokerspieler verdient seinen Lebensunterhalt nicht durch eine besondere Geschicklichkeit beim Bluffen, Kombinieren der Karten oder der Konzentration, sondern er erzielt seinen Gewinn daraus, - auch nur bei günstigen - Kartenkombinationen durch besonders hohe Einsätze den anderen Spieler zum Verlassen des Spiels zu zwingen, da dieser nicht über solche Geldmittel verfügt. Der Berufskartenpokerspieler verwendet nicht Täuschungsmanöver über seine Kartenkombination, sondern den ökonomischen Druck, unter dem der andere Spieler steht, um zu gewinnen. Der Berufskartenpokerspieler wird in der Literatur als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaften von Poker angeführt. Die Taktik der Berufskartenpokerspieler, mit Momenten außerhalb der Spielsituation zu arbeiten, hat nichts mit Geschicklichkeit im Spiel nach der Spielregel zu tun. Geschicklichkeitsspiele sind solche Spiele, bei denen ein durchdachtes Ausnützen oder Kombinieren der Spielregel zum Erfolg führen. Die Spielregel selbst muss die Geschicklichkeit ermöglichen.

Ebenso wie *Ürek Vedat* arbeitet die Autorin *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, wie sie in ihrem *curriculum vitae* hinweist, als Carddealer. Zu den Berufskartenpokerspielern bemerkt sie einleitend, dass Poker in letzter Zeit als Sport präsentiert wird: *„Das Bestreben jedes Veranstalters solcher Turniere ist aber nicht, wie beteuert, die Verbreitung dieser Sportart oder die Erhöhung der Akzeptanz in der Öffentlichkeit bzw. Abwendung vom Bild des Glücksspiels, sondern das nach den oder während der Turniere oft stattfindende Cash Game, bei dem hohe Gewinne erwirtschaftet werden können.“* (*Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 22).

Der UFS liest aus der Wortwahl *„Cash-Game, bei dem hohe Gewinne“* nicht erspielt, sondern *„erwirtschaftet werden können“*, einen Zusammenhang auf die konkretere Darstellung von *Ürek Vedat*, Das Glücksspielstrafrecht und die „Pokercasinos“ in Österreich, 2001, unveröffentlichte Diplomarbeit, 35, heraus. Bemerkt wird am Rande, dass beim gegenständlichen EPT Turnier *Cashgames* auch für Nichtturnierteilnehmer mit Einsätzen ohne Maximum angeboten wurden (<http://www.xy2> / Abfrage des Finanzamtes vom 22.10.2010).

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

Die Bw. hat diesen Artikel als „Beweis“ zur Untermauerung ihres Berufungsbegehrens angegeben. Die Autoren stehen auf dem Standpunkt, dass das Kartenpokerspiel insbesondere aufgrund der neuen, bis dato unveröffentlichten, Studie Hambach&Hambach

Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure iT GmbH/Henze/Kalhamer, Pokerstudie 2008 ein Geschicklichkeitsspiel ist. Zu diesem Ergebnis sei auch das LG Karlsruhe im Urteil LG Karlsruhe 20.1.2009 – 18 AK 127/08 gekommen. Obwohl im Kartenspokerspiel nationale und internationale Meisterschaften ausgetragen würden und zahlreiche wissenschaftliche Studien im Ausland zum Ergebnis gekommen wären, dass z.B. *Texas Hold'em Poker* ein Geschicklichkeitsspiel sei, folge ein Großteil der Literatur und Rechtsprechung weiterhin der über 100 Jahre alten Entscheidung des Reichgerichts RG JW 1906, 789, das *Draw Poker* als Glücksspiel qualifizierte (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41).

Der UFS möchte am Rande aufzeigen, wie die Einstufungen von Poker als Glücks- bzw. Geschicklichkeitsspiel auseinanderdriften: Im Jahr 1911 stuft der kalifornische Justizminister *Draw Poker* als Geschicklichkeitsspiel ein, während offener Poker (*Stud Poker*) Glücksspiel war. (*Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 7).

In Deutschland werde der Begriff des Glücksspiels und damit die Abgrenzung zum Geschicklichkeitsspiel dahingehend definiert, ob die Entscheidung über Gewinn oder Verlust allein oder hauptsächlich vom Zufall abhängt. Der Zufall könne auch bei Geschicklichkeitsspielen einen Einfluss haben, so könne die Beschaffenheit des Platzes beim Fußball dazu führen, dass ein Ball verspringt und ins Tor geht. *Texas Hold'em Poker* sei sicherlich ein gemischtes Spiel, denn Zufallsfaktor sei hier zweifellos die Kartenverteilung, die umso mehr ins Gewicht falle, je weniger Hände gespielt würden. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 42). Daneben bestünden bei *Texas Hold'em Poker* zahlreiche Möglichkeiten zur Beeinflussung des Spielergebnisses aufgrund der Geschicklichkeit der Spieler. Maßgebliche Fertigkeiten seien nach der Rechtsprechung vor allem geistige und körperliche Fähigkeiten (insbesondere gute Merkfähigkeit und schnelle Kombinationsgabe), Kenntnisse wie die Beherrschung der Spielregel sowie die Übung und Aufmerksamkeit der Spieler. Bei *Texas Hold'em Poker* müsse der Spieler zunächst einmal hinreichend regelkundig sein, was die Kenntnisse der Setzmöglichkeiten beinhalte. Weiters erstreckten sich die theoretischen Kenntnisse auf die spielstrategischen Möglichkeiten – die Fachliteratur umfasse mittlerweile mehr als 100 Bücher. Die Strategiemöglichkeiten bezögen sich vor allem auf die Anzahl der Spieler, die Spielertypen, das *Table Image*, die Position, die *Blinds & Staks*, die *Pot odds*, des Weiteren auf die Handlungsstrategien wie *call*, *bet*, *raise* oder *fold*, *blind-steamlings*, *bluff*, *semi-bluff*, *value-bet*, *information-bet*, *slowplay*, *check-raise* und *change-gears*. *Texas Hold'em Poker* erfordere auch ein hohes Maß an Konzentration, da der Spieler gezwungen sei, unter Zeitdruck möglichst schnell Spielentscheidungen zu treffen, theoretische Kenntnisse müsse

der Spieler in einer Wettkampfsituation umsetzen können. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 43).

So gesehen, seien beim *Texas Hold'em Poker* mehr Einflussmöglichkeiten als etwa beim Kartenspiel Skat vorhanden. Für die Beantwortung der Frage, ob ein Spieler das Spielergebnis auch überwiegend durch Geschicklichkeit beeinflussen könne, müsse nach allgemeiner Ansicht auf den Durchschnittsspieler abgestellt werden. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 44). Nur durch einen praktischen Test mit Probanden könne eine Aussage darüber getroffen werden, ob der Durchschnittsspieler mit seiner Geschicklichkeit den Ausgang des Spiels überwiegend beeinflussen könne. Ein solcher praktischer Test sei durch die TÜV Rheinland Secure iT GmbH durchgeführt und mehrere Spielvarianten getestet worden. An diesem Test seien 100 Testpersonen beteiligt gewesen. Das Ergebnis des Tests sei gewesen, dass Durchschnittsspieler die zufällig handelnden Spieler signifikant geschlagen hätten. Die Aussagekraft der Testergebnisse für die Gesamtbeurteilung des Spiels sei nach stochastischen Methoden positiv festgestellt, womit *Texas Hold'em Poker*, das sich unter den getesteten Serien befand, ein Geschicklichkeitsspiel sei. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 46). Die historischen Gesetzesmaterialien stellten klar, dass Glücksspiel nur deshalb unter Strafe gestellt wurde, weil aus Gewinnsucht gespielt wurde bzw. weil eine Ausnutzung des Spieltriebs zu Gewinnzwecken erfolgen sollte. Auch die gegenwärtige Rechtsprechung und Literatur sehe den Grund für die Pönalisierung des Glücksspiels in der Ausnutzung des natürlichen Spieltriebs zu Gewinnzwecken. Diese Gefahr sei allerdings dann nicht gegeben, wenn der Durchschnittsspieler durch sein Geschick das Spielergebnis beeinflussen könne. Hier komme der Spieler nicht in den gefährlichen Kreislauf zwischen Verlieren und der Hoffnung alles zurück gewinnen zu können, da er ohnehin im Durchschnitt in mehr als der Hälfte der Fälle gewinnen würde. Das Reichsgericht habe 1906 dargetan, dass bei Geschicklichkeitsspielen, bei denen die Entscheidung vorwiegend auf deren Tüchtigkeit oder Übung der Spieler beruhe, der Reiz des Gewinns gegenüber der Freude am Spiel zurücktrete, während das Glücksspiel hauptsächlich die Gewinnsucht befriedige. So würde durch *Texas Hold'em Poker* und die verschiedenen taktischen Möglichkeiten sowie durch die Wettkampfsituation der Geist der Spieler, Reaktions- und Konzentrationsfähigkeit sowie das mathematische und wirtschaftliche Verständnis geschult und verbessert. Das sähe man auch an den Verbands- und Vereinsgründungen, Messen, Magazinen und Meisterschaften auf der Ebene des Breitensports und den vielen Foren im Internet, auf denen sich Pokerspieler zu den besten Taktikmöglichkeiten austauschen würden. (*Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 49).

Der Bw. ist zu ihrem Berufungspunkt 2.7., in welchem sie mit vorliegendem Artikel argumentiert, folgendes entgegenzuhalten:

Die Autoren beschreiben nicht die Geschicklichkeitsaspekte von Kartenspokerspiel, sondern vielmehr diese besondere Atmosphäre, welches das Kartenspokerspiel umgibt, nämlich dass jeder Spieler durch überlegene strategische Fähigkeiten gewinnen könne. Die Erzeugung dieser Atmosphäre ist jedoch nicht mit Geschicklichkeit zu verwechseln.

Andererseits begründen die Autoren die Einordnung von Kartenspokerspiel als Geschicklichkeitsspiel unter anderem damit, dass die für Glücksspiele typische Gefährdung der Spieler nicht gegeben sei, nämlich deshalb, weil der Durchschnittsspieler im Durchschnitt mehr als die Hälfte der Fälle gewinnen würde. Dabei stellt sich die Frage nach dem „anderen“ Spieler, der notgedrungen verlieren würde. Beim einzelnen Kartenspokerspiel kann immer nur ein Spieler, gleichgültig wie viele Spieler an dem einen Spiel teilnehmen, gewinnen, die anderen Spieler verlieren. Die „Rechnung“ der Autoren kann nicht „aufgehen“, auch nicht im Hinblick auf den genannten Test, bei welchem (alle) 100 Testpersonen, die zu Durchschnittsspielern ausgebildet wurden, gegenüber zufällig handelnden Spielern (die über Online simuliert wurden, siehe Bakkalaureatsarbeit von *Martin Sturc*, „Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport“ 2010, Internetplattform <http://gambling-institute.de/pokertexte>, der den Test ausführlich beschreibt) signifikant gewonnen hätten. In dieser Darstellung sind die Durchschnittsspieler, die zu mehr als der Hälfte der Fälle gewinnen, überrepräsentiert, die „anderen“ Spieler, die zu mehr als die Hälfte verlieren, wurden ausgeblendet. Es mag sein, dass diese Tests in der Theorie so funktionieren. Nach der Untersuchung mittels Fragebogen von *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 67-68 und 102, hatten jedenfalls von 146 Personen, die überwiegend Pokerspiele spielen, 62,8% infolge des Glücksspiels Schulden im Durchschnitt von 15.000 Euro gemacht. Das spricht jedenfalls dagegen, dass Durchschnittsspieler zu mehr als 50% gewinnen.

9.2.4. Bernd Holznagel, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>)

Auch dieser Autor vertritt die Meinung, dass Kartenspokerspiel und zwar insbesondere die Variante *Texas Hold'em* Poker in Turnierform, ein Geschicklichkeitsspiel ist. Als Argument führt er die psychologischen Aspekte des Spiels an, nämlich das Bluffen, sowie die Tatsachen, dass sich Pokerschulen eines steigenden Zulaufes erfreuen und dass es Berufspokerspieler gibt, die ihren Lebensunterhalt durch das Kartenspokerspiel bestreiten:

Gerade bei *Texas Hold'em* Poker spiele neben dem Zufall der Kartenverteilung das Geschick in vielerlei Hinsicht eine Rolle, doch eine Kartenkombination, die einem Spieler den sicheren

Gewinn verschaffen könne, gäbe es fast nie. Neben der Wahrscheinlichkeitsrechnung verspreche strategisches Handeln Erfolg bei *Texas Hold'em Poker* wie zum Beispiel die „*Pre-flop-raise*“, die eingesetzt werde, wenn ein Spieler ein gutes Startblatt bekomme. Dieser Spieler kann in der Bietrunde sofort den Einsatz erhöhen, und zwar noch bevor die ersten drei Gemeinschaftskarten aufgedeckt werden. Dies hat den Effekt, dass Spieler mit schlechten Starthänden sofort aussteigen und diese ihr Blatt durch das Aufdecken der Gemeinschaftskarten nicht verbessern können. (*Bernd Holznagel, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 441*). Je besser die Gegner spielten, desto schwieriger werde es, zu gewinnen. In der Turniersituation trete die strategische Komponente in den Vordergrund. (*Bernd Holznagel, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 442*). Im Ergebnis habe im Turnier nicht derjenige die besten Aussichten, dem der Zufall möglichst oft gute Karten in die Hand spiele, sondern der, der in schlechten Runden seine Verluste minimiere, während er in guten Runden die Gewinne zu maximieren in der Lage ist. Das hänge aber vom Geschick des Spielers ab. Wäre der Zufall für Serienspiele der entscheidende Faktor, müsste das Gewinnerfeld breiter gestreut sein. Dementsprechend sei *Texas Hold'em Poker* als Turnierspiel ebenso wie Skat Geschicklichkeitsspiel. (*Bernd Holznagel, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 443*).

Der UFS vertritt dazu, dass die angesprochenen psychologischen Aspekte des Spiels nicht in seiner Spielregel auftauchen, sondern die besondere Atmosphäre ausmachen, die das Kartenpokerspiel umgibt. Die Herausforderung, Poker zu spielen, geht von der Sicht des Gewinners aus. Impliziert wird, dass der Spieler denkt: „Ich bin den anderen überlegen, weil ich die besseren strategischen Fähigkeiten habe und die anderen täuschen kann. Ich gewinne, weil ich besser bin.“ Beim Kartenpokerspiel denkt der Spieler nicht so wie beim Lotto: „Hoffentlich habe ich Glück!“ Spielen 10 Spieler ein Spiel Poker, können nicht 50% gewinnen, sondern es gewinnt nur der Spieler mit der besten Kartenkombination und die 9 anderen Spieler verlieren. Die Berufskartenpokerspieler leben nicht deshalb vom Kartenpokerspiel, weil sie die besseren strategischen Fähigkeiten haben, sondern weil sie durch überproportional hohe Kapitaleinsätze auf die „*low limit*“ Spieler Druck ausüben, das Spiel vorzeitig zu verlassen. (*Ürek Vedat, Das Glücksspielstrafrecht und die „Pokercasinos“ in Österreich, 2001, unveröffentlichte Diplomarbeit, 35*).

9.2.5. Rechtsprechung der deutschen Gerichte

Die Bw. stützt sich bei ihrem Vorbringen, dass Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel sei, auf

Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011)

Nach dem Sachverhalt des Urteiles wurde in Gaststättenräumlichkeiten von einem Veranstalter ein Pokerturnier mit der Variante *Texas Hold'em Poker* abgehalten, bei dem als Gewinne Sachpreise, die von einem Sponsor zur Verfügung gestellt wurden, ausgelobt waren. Die angemeldeten Spieler mussten an den Veranstalter eine Teilnahmegebühr von 15 Euro bzw. von 40 Euro zahlen. Dieses Entgelt diene lediglich der Deckung der Veranstaltungskosten einschließlich des Überschusses für den Veranstalter, nicht hingegen der Finanzierung der Spielgewinne und stellte keinen Einsatz dar. Die Spieler zahlten nach dem Sachverhalt keinen Einsatz, sondern erhielten vom Veranstalter für die Setzrunden Chips mit je 1500 Punkten. Am Ende konnten die sechs besten Spieler die nicht ausgeschieden waren die gesponserten Sachpreise gewinnen.

Das Landgericht Karlsruhe entschied, dass kein Fall des unerlaubten Glücksspieles nach dem Strafgesetzbuch vorliegt, da kein Einsatz gezahlt wurde:

„.....Zwar gibt es ein Urteil des Reichsgerichtes zur Glücksspielqualität von Poker (RG JW 1906, 798....) Jedoch bezog sich die Entscheidung aus dem Jahr 1906 ausschließlich auf die Spielform „Draw Poker“. Außerdem lässt auch das genannte Urteil eine eingehende Auseinandersetzung mit den verschiedenen Aspekten des Spiels vermissen. Die Schlussfolgerungen des Reichsgerichts können daher nicht ohne weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen werden. Beim Turnierpoker, welches – wie im vorliegenden Fall – über viele Runden („Hände“) und „Tische“ ohne die Möglichkeit des Abbruchs unter Mitnahme von Gewinnen gespielt wird, überwiegt jedenfalls die Geschicklichkeitskomponente. Das Zufallselement ist umso weniger bedeutsam je mehr „Hände“ gespielt werden müssen. Mit steigender Rundenanzahl kommt es mehr und mehr auf die Fähigkeiten der Spieler an. Ziel des Spiels ist es nämlich nicht, möglichst viele einzelne Runden zu gewinnen, sondern am Ende am meisten gewonnen zu haben. Dazu müssen die Spieler in der Lage sein, bei schlechten „Händen“ möglichst wenig zu verlieren und bei guten „Händen“ möglichst viel zu gewinnen. Dies erfordert taktisches Geschick, Strategie und mathematisches sowie psychologisches Einfühlungsvermögen – alles Eigenschaften, die als Geschicklichkeitselemente einzuordnen sind (Holznagel: Poker – „Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel?“ MMR 2008, 439; Kretschmer, ZfWG 2007, 93). Wenn Poker in einigen landesrechtlichen Spielbankgesetzen zu den „Glücksspielen, die in Spielbanken gespielt werden dürfen“, gezählt wird, folgt hieraus keineswegs, dass Poker ein Glücksspiel im strafrechtlichen Sinn ist. Denn beim Strafgesetzbuch handelt es sich um ein Bundesgesetz....“

Das Landgericht Karlsruhe begründete sein Urteil weiter, dass die Definition des Glücksspielbegriffs im strafrechtlichen Sinn als weiteres zusätzliches Element verlange, dass durch die Leistung eines „Einsatzes“ die Aussicht auf einen von einem Zufall abhängenden Vorteil erlangt werde. Unter Einsatz werde nach herrschender Meinung jede Leistung verstanden, die in der Hoffnung erbracht wird, im Fall des „Gewinnens eine gleiche oder höherwertige Leistung zu erhalten und in der Befürchtung, dass sie im Fall des Verlierens dem Gegenspieler oder Veranstalter an heim fällt, jedenfalls müsse der Verlust des Einsatzes von einem ungewissen Ereignis abhängen. In diesem Fall wurde Eintrittsgeld gezahlt und war „stets verloren“.

**Oberlandesgericht München, Urteil vom 23 u.28.7.2009, Az.: 5St RR 132/09
(<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011)**

In einem ähnlich gelagerten Fall, nämlich einem Pokerturnier bei dem die Variante *Texas Hold'em Poker* gespielt wurde, hob das Oberlandesgericht den Freispruch auf und verwies die Angelegenheit an eine Strafkammer des Landgerichtes München zurück. Das Oberlandesgericht äußerte sich nicht dazu, ob Poker ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel ist, sondern stützte sich darauf, dass ein relevanter Spieleinsatz vorgelegen sei. Die Sieger, die die Preise erhalten, würden erst im Rahmen des Finalturniers ermittelt. Doch um in das Finalturnier zu kommen, sei es notwendig, Tagessieger zu werden. Um Tagessieger zu werden, würden sich die Verlierer der Tischrunden erneut in das insgesamt als Einheit zu betrachtende Spiel zurückkaufen. Damit stünde das Startgeld nicht unabhängig vom Spiel, sondern es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Aufwendung des Startgeldes und dessen Gewinn oder Verlust.

In der deutschen Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht sind im Inhaltsverzeichnis die Betreffs etlicher Gerichtsentscheidungen abgedruckt (<http://www.zfwg.de>):

Pokern ohne Spieleinsatz ist kein Glücksspiel, Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 10.6.2008 – 4B 606/08 (ZfWG 2008, 204-206); Poker ist ein Glücksspiel, Verwaltungsgericht Frankfurt am Main, Urteil vom 12.2.2008 – 7 G 4212/07 (ZfWG 2008, 219-220); Verbot eines Pokerturniers, Verwaltungsgericht Hamburg, Beschluss vom 30.4.2008 – 6 E 4198/07 (ZfWG 2008, 220-227); Erlaubtes Pokerturnier, Verwaltungsgericht Trier, Urteil vom 3.2.2009 – 1 K 592/08.TR (ZfWG 2009, 66-69); Pokerturnier unter Auflagen erlaubt, Verwaltungsgericht Halle, Beschluss vom 27.2.2009 – 3 B NN/09 HAL (ZfWG 2009, 152); Poker ist ein Glücksspiel, Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20.4.2009 – 1 S 203.08 (ZfWG 2009, 190-194); Pokerturnier verboten, Verwaltungsgericht Halle, Beschluss vom 3.4.2009 – 3 A 91/09 (ZfWG 2009, 210-211).

Aus dem Überblick über viele deutsche Gerichtsentscheidungen, kommt der UFS zur Ansicht, dass sich die Bw. nicht auf die deutsche Rechtsprechung stützen kann. Das deutsche Strafgesetz versteht unter Glücksspiel ein Spiel, bei welchem die Entscheidung über Gewinn und Verlust ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängen. Weiters muss das Merkmal des relevanten Einsatzes gegeben sein. Pokerturniere, die ohne relevanten Einsatz gespielt werden, gelten nicht als Glücksspiele und ist die Veranstaltung bei der Gemeinde anzuzeigen. In etlichen dieser Fälle ging es darum, dass die Pokerturnierveranstaltung bei der Gemeinde nicht angezeigt worden war, sowie darum, ob geleistete Zahlungen einen Unkostenbeitrag oder einen Spieleinsatz darstellen.

Der UFS schließt sich dem Berufungsbegehren der Bw. nicht an. Der UFS stimmt insoweit zu, als eine einheitliche Auslegung des Glücksspielbegriffs im Straf- und Ordnungsrecht für die rechtliche Behandlung von Kartenpokerspielen generell entscheidend ist. Doch nach der Österreichischen Rechtslage werden [§ 168 StGB](#) und das Glücksspielrecht ohnehin als Teile eines in sich stimmigen Gesamtkonzeptes begriffen. Der Basisbegriff Spiel ist sowohl im Glücksspielgesetz als auch im [§ 168 StGB](#) der entgeltliche Glücksvertrag iSd [§ 1267 ABGB](#). (*Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214). Im gegenständlichen Fall geht es aber um das Steuerrecht, nämlich um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) des von der Bw. organisierten und angebotenen Kartenpokerspiels, und nicht um Straf- und Ordnungsrecht.

9.3. Sachverständigengutachten

Die Bw. beantragte als „Beweis“ die Vorlage der folgenden Gutachten (Berufungspunkt 2.6.):

April 1994: Bericht „Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“ (Universitätsprofessor für Wahrscheinlichkeitsrechnung und Mathematische Statistik, Dr.B.B. und Universitätsdozent für Spieltheorie, Dr.P.B. , beide Katholische Universität Brabant, Tilburg, Niederlande),

In diesem Gutachten wird z.B. auf Seite 21 der Versuch unternommen, Spiele nach einem sogenannten "Geschicklichkeitsniveau" zu klassifizieren, *"wobei sich das Geschicklichkeitsniveau B nach der Formel $Q_m/Q_u = p_m - p_0 / p_m(1 - p_0)$ errechnet (Seite 26). Wenn der erwartete Gewinn des durchschnittlichen Spielers durch den erwarteten Gewinn des optimalen Spielers ersetzt wird, erhält man eine objektive Festsetzung des Geschicklichkeitsniveaus. Da der erwartete Gewinn des optimalen Spielers größer ist als jener des durchschnittlichen Spielers wird das Geschicklichkeitsniveau des Spielers steigen und dadurch ein verzerrtes Bild liefern. Wird dies allerdings konsequent gemacht, d.h. für alle Spiele, wird dies immer zu einer Erhöhung des Geschicklichkeitsniveaus führen. Der gesamte Effekt ist damit auch mehr oder weniger neutral, sofern es sich um einen Vergleich von Spielen untereinander handelt....Wird die Rolle des durchschnittlichen Spielers vom optimalen Spieler übernommen, liegt es auf der Hand, auch diese Grenze höher festzusetzen."*

Ob ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel vorliegt, hänge von der Beantwortung der Frage ab, ob das Geschicklichkeitsniveau unter bzw. über einer bestimmten Grenze liegt. Eine solche Grenze könne nur sinnvoll festgelegt werden, wenn nicht ein einzelnes Spiel separat betrachtet wird, sondern wenn dessen Position inmitten von anderen Spielen untersucht wird.

„Das Geschicklichkeitsniveau eines reinen Geschicklichkeitsspieles ist immer 1 bzw. 100%. Zu bemerken ist, dass auch hier notwendigerweise die Substituierung des durchschnittlichen Spielers durch den optimalen Spieler ersetzt wird“ (Seite 29)

Das Gutachten nimmt eine Klassifizierung von Spielen nach Geschicklichkeit vor (Seite 81), deren Spektrum von reinen Glücksspielen bis zu reinen Geschicklichkeitsspielen geht:

Craps, Roulette, Sic Bo
Pai Gow Poker
Blackjack, Lucky 9, Concord Aces
Romme spielen
Golden ten

Schnapsen, Herzerln
 Draw Poker
 Texas Hold'em
 Seven Card Stud
 "Kruisjassen", rikken"
 Bridge
 Schach, Dame, Tic tac toe, Halma."

Das Gutachten verweist darauf, dass "Seven Card Stud" auf der Skala in Richtung Geschicklichkeitsspiel sehr weit oben rangiert, höher noch als Schnapsen, welches in Österreich als Geschicklichkeitsspiel gilt.

Das Gutachten schließt mit dem Bemerken (Seite 82ff), dass die gegebene Klassifizierung nicht als die endgültige oder absolute Rangordnung gesehen werden soll. Manche Relationen beruhen auf subjektiven Einschätzungen auf Grundlage der diversen Spielstrukturen. Eine weitere Analyse sei erforderlich, um die gegebene Indikation für eine Klassifizierung verschärfen zu können.

Hinsichtlich der in der Bw. gewinnbringend genutzten Spiele führe dies zu folgenden Schlussfolgerungen:

Schlussfolgerungen

Lucky 9	Glücksspiel
Concord Aces	Glücksspiel
Pai Gow Poker	Glücksspiel
Texas Hold'em	Geschicklichkeitsspiel
Seven Card Stud	Geschicklichkeitsspiel

Dieses Gutachten führt aber in keiner Weise aus, mit welcher Methode, in der die Geschicklichkeit eben bestehen soll (dem Zufall zum Trotz), das Spiel zugunsten des Spielers, der die Methoden anwendet, entschieden werden könnte. *Texas Hold'em Poker* hat nach diesem Gutachten im Vergleich zu *Seven Card Stud Poker*, obwohl es auch als Geschicklichkeitsspiel eingestuft wird, mehr Glücksspielelemente.

November 1996: „Gutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels 7-Card-Stud-Poker“ von Univ. Prof. Dr. G. , Institut für Statistik, Operations Research und Computerverfahren , Universität Wien (mathematisches Gutachten), samt dem Zusatz (Addendum)

"Die Geschicklichkeit von Seven Card Stud Poker wird primär durch die Einsatzstrategien und dem damit in Verbindung stehenden Bluffen begründet. Dies entzieht sich aber einer generellen formalen Bewertung und erfordert Geschicklichkeit, die nicht unmittelbar durch die Struktur des Spieles gegeben ist." Aus der Sicht der Erlernbarkeit von rationalen Strategien, erfordere das Spiel relativ wenig Geschicklichkeit. Die Strategie bestehe nicht im Siegen, sondern im Minimieren des Verlustes. Da das Bluffen primär ein Bluffen beim Einsatz ist und keinen Einfluss auf die strategischen Züge enthält, sei es nur beschränkt für die Beurteilung der Geschicklichkeit heranzuziehen.

In der abschließenden Einschätzung (siehe Addendum Seite 16), haben die drei vorgenannten Gutachter (siehe a.) und b.)) festgehalten, auf Grund der Komplexität von Kartenspielen wie

"Poker" und "Schnapsen" sei eine *"qualitative und quantitative Analyse bislang noch nicht zu Ende geführt worden. Aus diesem Grund sei die Reihung der Spiele nach Geschicklichkeit notgedrungen eher subjektiv ausgefallen, wobei wir unterschiedlicher Ansicht sind, was die genaue Reihung dieser Spiele betrifft."*

Dazu wurde bereits zu UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 festgehalten, dass das Spiel *Seven Card Stud* Poker überhaupt keine strategischen Züge nach der Spielregel aufweist, die ein Gewinnen im einzelnen, konkreten Spiel "kausieren", wie dies aber beim Schnapsen der Fall ist. Wesentlich ist, dass das Gutachten feststellt, dass das Bluffen erst in der 2. Phase des Spiels, anlässlich der Wette über die bestmögliche Kartenkombination zum Tragen kommt. Der Bw. ist zu ihrem Berufungspunkt 2.6.1. zu entgegenen, dass dem Kartenspiel im ursprünglichen Gutachten wenig Komplexität zugesprochen wird, weder was rationale Strategien, noch was das Bluffen betrifft, aber der Zusatz zum Schluss kommt, dass wegen der Komplexität des Spiels eine Analyse nicht zu Ende geführt wurde.

Juni 1999: „Sachverständigengutachten über die Glücksspieleigenschaften des Kartenspiels *Seven Card Stud* Poker“ von Univ. Prof. Dr. LW, Vorstand am Institut für Statistik und Operations Research, Karl Franzens Universität Graz (mathematisches Gutachten)

Dieses Gutachten wirft einen Blick auf die mathematische Wahrscheinlichkeit und ordnet das Kartenspiel *Seven Card Stud* Poker eindeutig der Gruppe der Glücksspiele zu, da der Ausgang des Spiels vorwiegend vom Zufall abhängig anzusehen ist (52 Pokerkarten im Spiel, das ergibt 1 mal 2 mal 3 mal....mal 51 mal 52 (faktorielle) = ergibt mögliche Anordnungen der Karten in einer Größenordnung einer 68-stelligen Zahl). Daher handle es sich wegen der Vielzahl der Aufteilungen bei verdeckten Karten überwiegend, nahezu vollkommen, bei offenen Karten vollkommen um ein Glücksspiel. Das Gutachten verweist (Seite 5) weiteres auf Folgendes: *"Die Verteilung der offenen Karten bestimmt das Spielgeschehen, was ein reiner Zufallsmechanismus ist, mit dem die Karten an die teilnehmenden Spieler verteilt werden."*

Es wird somit von einem Zufallsmechanismus gesprochen. Dem Pokerspiel wohnt ein Mechanismus inne: Das ist das Austeilen der gemischten Karten. Im Ergebnis ist das das Zufallen der Karten. Abgesehen davon, dass angestellte Überlegungen, welche Karten der oder die anderen Mitspieler in Händen haben, den Spielausgang letztlich nicht zwingen können, ist das Wissen um die verdeckten, anderen Kartenverteilungen von einem Gewissheitsgrad von nahe Null (Seite 8). Die Sachverständige spricht aus, dass das Spiel *Seven Card Stud* Poker zu jenen Spielen gehört, bei welchen fast ausschließlich eine Abhängigkeit vom Zufall gegeben ist. Daran ändert auch unterschiedliches Auftreten der Spieler nichts. Um das Spielergebnis vom Bluffen abhängig zu sehen, bedürfte es der Einbeziehung parapsychologischer Überlegungen (Seite 8).

Das Zufallselement im Pokerspiel sieht die Sachverständige primär (Seite 9) durch die verdeckten Karten und die minimale Wahrscheinlichkeit über deren Verteilung gegeben (Das Gutachten wird im Folgenden auszugsweise wiedergegeben):

"Offensichtlich wird die Anzahl der Möglichkeiten für die verdeckten Karten immer kleiner, je mehr Spieler mitspielen, also umso mehr offene Karten es gibt.

Extremste Situation (d.i. die bezüglich des Informationsstandes günstigste Situation, in der möglichst viele Karten bereits aufgedeckt sind): Theoretisch sind 7 Spieler bis zur letzten Runde möglich, demnach gibt es bereits 28 offene Karten, aber 24 verdeckte Karten bedeuten 24 Fakultät ($24 \text{ Fakultät} = 24! = 1 \times 2 \times 3 \times \dots \times 23 \times 24$, das entspricht etwa 6204500000000000000000000 bzw. 620450000000000 Milliarden möglichen Anordnungen der verdeckten Karten!). Offensichtlich ist die Möglichkeit, Schlüsse aus den verdeckten Karten zu ziehen, äußerst schwierig und völlig zufallsbedingt, ganz egal, ob jemand bläfft/blufft oder nicht.... ((4) Schlussfolgerungen für das Verhalten in konkreten Situationen)....

....Die Anzahl der Möglichkeiten für Verteilungen der Karten sind derart enorm groß, dass Überlegungen für Entscheidungen oder für das Bluffen nahezu ausschließlich Zufallscharakter besitzen. Natürlich soll aus dem oben Hergeleiteten nicht folgern, dass aus den offen gelegten Karten, nicht irgendwelche Schlussfolgerungen möglich sind. Aber diese Aufteilung der offenen Karten beinhaltet nur EINE MINIMALE ENTSCHEIDUNGSGRUNDLAGE des Spielers und ist somit VOLLKOMMEN ZUFALLSABHÄNGIG!

Es ist nicht die Behauptung aufgestellt worden, dass es sich bei SEVEN CARD STUD POKER um ein REINES Glücksspiel handelt, aber es muss zusammenfassend mit Nachdruck darauf verwiesen werden, dass jede wahrscheinlichkeitstheoretische Untersuchung zu dem Ergebnis kommt, dass für wahrscheinlichkeitstheoretische Überlegungen über die Kartenverteilung der Mitspieler keine Berechnungen angeführt werden können, die zu vernünftigen, handhabbaren Größen führen, sondern ausschließlich in den Bereich der Spekulation über Kartenaufteilungen gehören, die sehr zufällig sind.

Der Fall mit den meisten Mitspielern, die überhaupt möglich sind, bedeutet offensichtlich die Spielsituation mit der größten Information. Sogar wenn sich die Maximalzahl bezüglich der aufgedeckten Karten ergibt, haben wir keine konkreten Anhaltspunkte über die verdeckten Karten, denn es gibt nach wie vor mehrere Milliarden mal Milliarden Möglichkeiten der Anordnung für diese und entsprechend kleine Wahrscheinlichkeiten für eine vermutete Verteilung von Karten unter den Mitspielern.

Das häufig ins Gespräch gebrachte BLÖFFEN/BLUFFEN einzelner Spieler, bzw. deren Tricks oder deren irreführendes Auftreten vergrößert eindeutig die Zufallsabhängigkeit darüber hinaus noch weiter, da ja damit wahrscheinlichkeitstheoretische Überlegungen, die Vermutungen bringen könnten, noch um eine Reihe von irreführender Situationen erweitert werden müsste, deren Anzahl wiederum enorm groß ist."

Die Zufallsabhängigkeit des Pokerspiels resultiert für die Sachverständige aus der Grundstruktur des Spieles. Ob mehr oder weniger Bluff im Spiel ist, verringert aber nicht die Primärabhängigkeit des Gewinnes bzw. des Verlustes vom Zufall. Je mehr offene Karten vorhanden sind, desto höher die Zufallsabhängigkeit und desto weniger Möglichkeit für Bluffen. Durch Bluffen werde die Zufallsabhängigkeit noch erhöht, da mögliche Schlüsse aus den verdeckten Karten gezogen werden und Bluffen einen Raum für weitere Wahrscheinlichkeitsrechnungen eröffnet.

Im Übrigen ist es nicht so, dass beim *Seven Card Stud* Poker alle Kartenkombinationen, die sich im Zusammenhalt mit den offenen Karten ergeben, abgeschätzt werden können. Die drei verdeckten Karten sind verborgen und durch keinen Hinweis erschließbar: "Ein Paar", "Zwei Paare", "Drilling", bei "Straight" und höherwertigeren Kartenkombinationen müssten in den offenen Karten "Anzeichen" für mögliche Kombinationen ersichtlich sein. Und genau das gilt für *Texas Hold'em* Poker auch, nämlich die günstigen bzw. höherwertigen Kartenkombinationen müssten aus den Gemeinschaftskarten bereits ersichtlich und erschließbar sein.

Aufsatz über "Bluffen beim Pokerspiel" von Prof. Dr. W.A. Wagenaar, Reichsuniversität in Leiden, Niederlande

In diesem Aufsatz wird der Schluss gezogen, *"dass das Bluffen beim Poker unter manchen Umständen zum Gewinn führen kann, sofern dieses gekonnt durchgeführt wird. Die Geschicklichkeiten, die hiezu angewendet werden müssen, sind komplex."* Der Autor definiert "Bluffen" wie folgt: *"Bluffen ist der Versuch, einen anderen an eine unrichtige Wiedergabe aus eigener Kraft glauben lassen"*.

Dazu ist sogleich festzuhalten, dass diese Beschreibung von "Versuch" spricht. Eine bestimmte Methode, die mit Sicherheit bei einem zu beobachtenden Spiel zum Gewinn führt, ist somit von vornherein nicht zu erwarten.

Ob Bluffen zum gewünschten Erfolg führt, hänge von drei Faktoren ab:

- a) Präsentationsfähigkeiten
- b) Eine gute Kalkulation darüber, was der Andere wird glauben wollen
- c) Eine gute Kalkulation über die Kosten-Nutzen Struktur.

Der Bluffer beim Pokerspiel muss seinen Einsatz erhöhen, womit er suggeriert, dass er eine höherwertigere Kartenkombination hat, als er tatsächlich hat. Die anderen Spieler können veranlasst werden aufzugeben, auch wenn sie eine noch höherwertigere Kartenkombination haben. Das Risiko liegt natürlich darin, dass die anderen Spieler nicht durch Bluff überzeugt werden, wodurch der Bluffer durch seine tatsächlich niederwertigere Kartenkombination einen höheren Einsatz verliert als jenen, den er verloren hätte, wenn er in einem früheren Stadium das Spiel verlassen hätte. Das Beurteilen und Abwägen dieser Risiken bildet den Kern des Bluffens.

Der Sinn des Bluffens wird vor allem dann in Frage gestellt, wenn einer der übrigen Spieler eine so hochwertige Kartenkombination hat, dass er unter keiner Bedingung aufgeben wird. In diesem Fall führt Bluffen nicht zum gewünschten Ziel, sondern vergrößert nur den Verlust.

Der Bluffer muss einschätzen, was die anderen Spieler, im Hinblick auf Informationen glauben werden und berechnen, was die anderen Spieler für möglich oder gar für wahrscheinlich halten werden (*"Es....muß nicht nur die Chance auf Gewinn und Verlust nach dem Bluff berechnet werden, sondern das Ergebnis muß auch kombiniert werden mit den verschiedensten Beträgen und mit dem sicheren Verlust im Falle des Nicht-Bluffens verglichen werden....6. Ein noch komplizierterer Aspekt des Bluffens beim Poker ist das "ich-denke-dass-du-denkst" Phänomen. Der Bluffer versucht auszudenken, wie die anderen Spieler den Bluff interpretieren werden. Aber die anderen Spieler versuchen zu ergründen, in welcher Situation*

sich der Bluffer befindet und ob er in dieser Situation bluffen würde...."). Darüber hinaus muss er eine Chanceneinschätzung vornehmen, was die anderen Spieler machen werden, er muss das Kenntnissniveau der anderen Spieler einschätzen und auf diesem Niveau gleich gute Berechnungen wie die Mitspieler machen. Das heißt, er muss eine "komplexe" Chanceneinschätzung vornehmen: "Das Bluffen ist...als eine Ansammlung von komplexen Fähigkeiten skizziert worden." (Seite 6,7).

Dazu wurde bereits zu UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 festgehalten: Die gute Kalkulation darüber was der andere wird glauben wollen, ist als einer der Faktoren angegeben worden, die Bluffen zum gewünschten Ziel führen. Diese Fähigkeit kann sich auch der beste Bluffer nur nach einer Anzahl von mehreren Spielen aneignen, bei welchen er seine Mitspieler beobachtet. In der vorliegenden Beurteilung ist aber nur das einzelne Spiel nach der Spielregel zu beurteilen. Wird z.B. das erste Spiel eines Spielabends eines Spielers abgeführt, so ist davon auszugehen, dass dieser völlig fremden Spielern gegenüber sitzt. Eine gute Kalkulation, was der andere wird glauben wollen, ist bei diesem ersten Spiel im Bereich der reinen Spekulation.

Mit einer "guten Kalkulation über die Kosten-Nutzen Struktur" (dritte Fähigkeit zum Gewinn), kann das einzelne Spiel ebenfalls nicht beeinflusst werden. Gerade dieser Punkt lässt erkennen, dass das Bluffen auf eine längere Spielperiode abstellt und den (ökonomischen) Gewinn auf längere Zeit bzw. lange Zeit im Blick hat und nicht den Gewinn des einzelnen Spieles nach der einfachen Spielregel. Der ökonomische Gewinn im Pokerspiel steht außerhalb der Spielregel, er ist nicht fassbar ("wie gewonnen, so zerronnen") und kann daher nicht beurteilt werden.

Aus dem von der Bw. vorgelegten Aufsatz über das Bluffen beim Pokerspiel ist nur sehr vage angeführt (*"unter Umständen zum Gewinn führen kann"*), in welchem Wahrscheinlichkeitsausmaß ein Bluff den Erfolg kausiert. Es ist nicht einmal andeutungsweise vorgebracht worden, wonach ein Bluff im einzelnen Spiel den Gewinn zwingend herbeiführen könnte. Stellt man diesen Aufsatz dem vorgenannten Gutachten gegenüber, so zeigt sich doch, dass das Phänomen „ich-denke-dass-du-denkst“ die Zufallsabhängigkeit noch erhöht, da nicht nur die möglichen Kartenzusammenstellungen der Mitspieler kombiniert werden müssen, sondern dazu auch noch deren Überlegungen mit allem wenn und aber.

6. April 2001: „Erstellung eines Sachverständigengutachtens über die Glücksspieleigenschaft des Kartenspiels Poker“ Sachverständiger Ing. A M , Elektrotechnik und Maschinenbau, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger (soziologisches Gutachten: Tatsächliche Beobachtung der Elemente des Bluffens und deren Auswirkung auf den Spielausgang).

Dem vorhergehende Artikel thematisch vergleichbar befasst sich dieses Gutachten nicht mit mathematischen Berechnungen, sondern ausschließlich mit dem soziologischen Aspekt des Kartenpokerspiels.

Im genannten Gutachten wird auf Seite 5 ausgeführt: *"Es blieb völlig unbestritten, dass das Mischen der Karten und das folgende Austeilen völlig dem Zufall unterliegt. Mit einer Deckkarte unten (ein kartengroßes Metallstück) und dem "Verbrennen" beim Austeilen (ein Ablegen von Karten, die möglicherweise bekannt sind) versucht man die Reihenfolge der Karten absolut nicht zu verraten. Deshalb darf man den ersten Austeilschritt und das jeweilige Ergebnis der Karten ebenso als völlig dem Zufall unterliegend betrachten. Für die weiteren Spielschritte behaupten manche Pokerspieler und Casinobetreiber bestünde die Möglichkeit, durch Geschicklichkeit des Geistes (Ideenreichtum und Kombinationsgabe) und durch Handlungen (Bieten und Karten Kaufen), das Endergebnis zu beeinflussen.*

Eine Beeinflussung findet natürlich statt, denn es ist ein Unterschied, ob der Spieler erkennt, dass er noch eine Karte zu einer guten Kombination braucht, oder nicht. Viel wichtiger ist die Beantwortung der Frage, ob durch solche Überlegungen Handlungen folgen, die mit Sicherheit zu einem Gewinn führen.

Dazu ist festzuhalten, dass einerseits solche Überlegungen und Handlungen Zielrichtungen ausmachen, welche keinesfalls erfüllt werden müssen, denn die folgende Karte oder Karten unterliegen wieder dem Zufall und können nicht überwiegend vom Spieler durch seine Beeinflussung "richtig" erhalten werden. Mehr noch! Es könnte der Fall sein, dass die, durch Überlegungen erhofften Ziele in der Folge erreicht werden, aber ein anderer Spieler hat (wieder zufällig) ein noch besseres Blatt zusammen bekommen und gewinnt somit.

Es kommt tatsächlich immer auf die letzte Karte an, ob die Hoffnungen und selbst gesetzten Ziele erfüllt oder nicht erfüllt werden".

"Man muss...hunderttausend Spiele mit gleicher Kombination durchspielen, um sicher einmal die gewünschte (zum eigenen Ziel brauchbare, oder zu anderen Kombination notwendige) Karte zu erhalten".

"....folgere, dass damit erwiesen wird, dass das Endergebnis überwiegend (vorwiegend) vom Zufall abhängt. Mit dem Erreichen des selbst gewählten Zieles ist aber ein Gewinn noch nicht manifestiert. Offen bleibt für den Spieler nämlich immer noch, ob das selbst gesetzte Ziel, das durch Zufall erreicht wird, nicht durch ein besseres Blatt eines anderen Spielers überboten wird".

Dazu bringt der Gutachter ein nachvollziehbares Beispiel:

"Ein Spieler erhält mit den ersten beiden Karten ein sehr schlecht kombinierbares Blatt, nämlich einen Zweier und einen Siebener verschiedener Farben.

Er weiß, dass er mit wenigen Folgekarten kein Straight, höchstens nur ein oder zwei Paare bekommen könnte und hofft- und setzt sich damit das Ziel- wenigstens ein Paar zu erhalten.

Gesetzt den Fall, er bekommt mit den nächsten Karten wieder einen Zweier und einen Siebener, hat also zwei Paare und damit doch einige Hoffnung auf einen Sieg. Wie....bei der Bw....bei der Befundaufnahme vorgekommen, hat ein Gegenspieler mit einem Dreier aus Fünfern bestehend (drei Fünfer) gewonnen. Der glückliche Verlauf ist ebenso durch das Glück eines anderen zunichte gemacht worden. Keine Geschicklichkeit war beim Sieger und Verlierer zu erkennen".

Zum Element des Bluffens führt der Gutachter aus (Seite 7):

"Die spezielle Betrachtung der Elemente des Bluffens:

Geht man von etwa gleich informierten Spielern aus, die alle Regeln und Kombinationsmöglichkeiten kennen, dann ist der Bluff eine Möglichkeit, trotz (vermeintlich) schlechter Karten doch zu einem Gewinn zu kommen. Dazu darf nicht nur ein Spiel betrachtet, sondern es muss eine repräsentative Anzahl beobachtet werden.

Der Bluffer beurteilt die Gepflogenheiten des oder der zu bluffenden Spieler über einige Spiele und setzt - sicherlich nicht ohne versuchtem Geschick - seine Maßnahmen. Diese können sich äußern in -

- Imponiergehabe, um den (die) anderen Spieler über das eigene schwache Blatt zu täuschen. Zu dieser Methode braucht man schauspielerisches Geschick, welches aber wirkungslos bleibt, so gut es auch beherrscht wird, wenn der zu bluffende Spieler überzeugt ist, dass sein Blatt nicht überboten werden kann.

- Hohes Bieten und Erhöhen, womit auch etwas Imponiergehabe und Überlegenheit bzw. Überzeugung, wie gut das eigene Blatt wäre, ausgedrückt wird. Auch diese Methode wirkt nicht, wenn der zu bluffende Spieler überzeugt ist, dass sein Blatt hoch genug ist, um zu gewinnen.

Spezielles (auffälliges) Betrachten offener Karten, eventuell sogar über den Tisch beugen, womit die Aufmerksamkeit auf offen liegende Karten gerichtet wird und der zu bluffende Spieler veranlasst werden sollte, auch die offene Karte in seine Überlegungen speziell einzubeziehen. Damit sollte aber der zu bluffende Spieler veranlasst werden, die Überlegenheit des Blattes des Bluffers zu erkennen glauben, weil eben diese Karte diverse Kombinationen vermuten lassen.

Zum Beispiel könnte der Bluffer sagen (einigermaßen unfair, weil die Geheimhaltung der Karten bei allen Regeln vorherrscht): "Ah, hier ist das vierte As!" Dieser Ausruf sollte Glauben machen, dass der Bluffer selbst drei Asse hat und alle Spieler mit geringeren Kartenwerten sollten so zur vorzeitigen Aufgabe veranlasst werden. Wenn man den Ausruf genau analysiert, bedeutet er nicht zwangsläufig, dass der Bluffer wirklich drei Asse haben muss, er könnte zB dieses As an dem Abend zum ersten Male sehen, die anderen Asse bislang öfters. So könnte die Ausrede bezüglich des "Kartenverrates" sein.

Ein Mitspieler, der selbst drei, zwei oder ein As im Blatt hat, wird niemals an eine Dreiergruppe aus Assen im verdeckten Blatt des Bluffers glauben, er weiß ja besser: So ein Spieler würde sich keinesfalls bluffen lassen.

- Freudensausruf, etwa der Ausruf des Bluffers, der sein Blatt betrachtet und scheinbar eine Karte bislang nicht genügend betrachtet hat: "Ah, hier ist das, was ich brauche". Dies sollte eine gute Kombination vortäuschen. Jeder Spieler, der selbst ein gutes Blatt zu haben glaubt, beachtet den Bluff nicht und lässt sich nicht beeinflussen.

Bei zaghaften Spielern, solchen, die ihr Geld schwer verdienen (und nicht der Spielsucht unterliegen), wirkt aber das Bluffen sehr oft.

Spieler, die im Laufe des Abends schon mehrmals gegen den Bluffer verloren haben, könnten sich beim folgenden Mal durch die Überlegenheitsgeste beeinflussen lassen. Der Gewinn durch den folgenden Bluff wird somit nicht "zwangsweise" durch Geschick herbeigeführt, sondern er findet beim Geblufften aus Gründen der "vermeintlichen" Erfahrung Anerkennung und könnte derart zum gewünschten Ziel führen. Tatsächlich können aber die Zufallsmomente, wie oben beschrieben, den Bluff auch hier wieder unwirksam machen.

Ein Bluffender könnte eine fixe Idee zu seinem Gewinn haben, dadurch glaubt er niemals, dass sein Blatt überboten werden könnte.

Es wäre auch noch die Möglichkeit zu nennen, dass ein zu Bluffender nicht den Bluff erkennt und daher nicht darauf reagiert.

Aus diesen Überlegungen kann der Bluff nicht als absolut sicheres Mittel, überwiegend (vorwiegend) durch Geschicklichkeit einen Gewinn herbeizuführen, betrachtet werden.

Es kann immer noch - bei noch so gut psychologisch vorgetragendem Bluff - der Zufall, der die Kartenausgabe ohne Geschicklichkeit des Spielers beeinflusst, den Bluff wirkungslos machen".

Dieses Gutachten wurde der Bw. im Verfahren zu RV/0421-W/02 als Beilage zum Vorhalt vom 13. Jänner 2004 mitgereicht. Das Gutachten besagt, dass eine Beeinflussung des Kartenpokerspiels natürlich durch Ideenreichtum, Kombinationsgabe, Bieten und Kaufen der Karten vorhanden ist. Doch durch solche Überlegungen finden keine solchen Handlungen statt, die mit Sicherheit zum Gewinn führen. Es gibt viele Möglichkeiten des Bluffens, doch diese können ihr Ziel verfehlen, sei es, dass der zu Bluffende den Bluff nicht erkennt, der zu Bluffende tatsächlich eine bessere Kartenkombination oder die fixe Idee hat, dass er nicht überboten werden könne. Der Zufall kann den Bluff wirkungslos machen.

Bemerkt wird, dass die genannten Gutachten bereits der Entscheidung UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 zugrunde gelegt wurden. UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 ist über <http://www.bmf.findok.at> abrufbar. Der UFS ergänzte die von der Bw. vorgelegte Auflistung um die Gutachten, die die Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels bescheinigen. Die Bw. führt das Erkenntnis des VwGH 20.8.1998, [97/16/0387](#) an, wonach das mathematische Gutachten von *Univ. Prof. Dr. LW* als zu oberflächlich qualifiziert worden sei. Dazu ist zu entgegnen, dass das mathematische Gutachten von *Univ. Prof. Dr. LW* erst 1999, also ein Jahr nach dem besagten Erkenntnis verfasst wurde. Aus diesem Erkenntnis ist nicht zu entnehmen, dass der Verwaltungsgerichtshof das Kartenpokerspiel als Geschicklichkeitsspiel ansieht, sondern „*der Verwaltungsgerichtshof hat dem Bluffen eines Pokerspielers nur eine gewisse Bedeutung beigemessen*“ (*Fellner*, Beurteilung von Glücksspielen im Strafrecht, Abgabenrecht und Verwaltungsrecht, RdW 2007/383, 386). Entgegen der Annahme der Bw. (und auch von *Fellner*, Beurteilung von Glücksspielen im Strafrecht, Abgabenrecht und Verwaltungsrecht, RdW 2007/383, 386, sowie *Wojnar*, Poker – ein Glücksspiel, in *Strejcek* (Hrsg), Glücksspiele, Wetten und Internet, 2006, 62) kam die Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes nach und holte das mathematische Gutachten von *Univ. Prof. Dr. LW* (1999) und das soziologische Gutachten von *Ing. M* über die Auswirkungen des Bluffens (2001) ein. Die entsprechenden Passagen aus UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 werden auszugsweise wiedergegeben:

„Mit Erkenntnis vom 20. August 1998, Zl. 97/16/0387, hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung vom 11. August 1997, GA 9-368/58/97, wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf:

"Auszugehen ist davon, dass der von der belangten Behörde beigezogene Gutachter zu dem Ergebnis gelangte, dass die - für eine definitive Beurteilung - erforderliche qualitative und quantitative Analyse bislang noch nicht zu Ende geführt wurde. Dies bedeutet aber, dass die Angelegenheit sachverhaltsmässig noch nicht bis zur Spruchreife gediehen ist. Dazu kommt, dass die von der belangten Behörde angestellte Schlussfolgerung bereits einer logischen Prüfung nicht standhalten kann. Insofern nämlich die belangte Behörde meint, das Bluffen eines Pokerspielers sei äussersten Falles geeignet, die Höhe seines Gewinnes (oder Verlustes) zu beeinflussen, nicht jedoch den Spielausgang selbst, übersieht sie, dass in jeder Spielzusammensetzung (insbesondere aber dann, wenn nur zwei Personen am Spiel teilnehmen) immer auch der Fall denkbar ist, dass ein geschickt bluffender Spieler alle anderen (bzw. den anderen) Spieler dazu bewegt, das Spiel zu verlassen, womit für den Bluffer aufgrund seiner Geschickes der Spielgewinn gesichert ist, auch wenn die letzte Karte nicht aufgedeckt wird. Daraus folgt, dass im Beschwerdefall der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt noch einer Ergänzung bedarf, weshalb der angefochtene Bescheid aufzuheben war."

Unter Bedachtnahme auf die in den Erkenntnissen geäußerte Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufungen abermals zu entscheiden."

Wie aus <https://www.bmf.findok.at> ersichtlich, wurde die Angelegenheit UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 an den Verfassungsgerichtshof herangetragen, der die Behandlung der Beschwerde ablehnte (VfGH B 63/05, 28.2.2006). Mit Entscheidung VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#) stützte sich der Verwaltungsgerichtshof auf das mathematische Gutachten von Univ. Prof. Dr. LW und bestätigte die Glücksspieleigenschaften des Kartenpokerspiels. Bemerkt wird, dass dieses Erkenntnis nicht zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) ergangen war.

Da gegenständlicher Fall bereits im Geltungszeitraum des [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF [BGBl. I 54/2010](#) verwirklicht wurde, ist eine Klärung der Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist über Sachverständigengutachten nicht erforderlich, da [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) über authentische Interpretation „insbesondere Poker und dessen Spielvarianten“ als Glücksspiele bezeichnet.

10. Verfassungs- und unionrechtliche Aspekte der Aufzählung von Poker als Glücksspiel in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#)

Die Bw. führt in ihrer Berufung an, dass das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel verfassungswidrig und EU-rechtswidrig sei.

10.1. Verfassungsrecht

Die Bw. bringt vor, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei und damit aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht in das Glücksspielmonopol einbezogen werden dürfe, weil aufgrund der Versteinerungstheorie im Jahr 1925 vom Monopol nur Glücksspiele und keine Geschicklichkeitsspiele erfasst waren.

In den [Art. 10-15 B-VG](#) ist die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern geregelt. In Art 10 BVG ist der Katalog der dem Bund in Gesetzgebung und Vollziehung übertragenen Kompetenzen enthalten. Die Versteinerungstheorie ist die wichtigste Auslegungsregel der Kompetenzartikel. Sie besagt, dass die Termini der Kompetenzartikel jene Bedeutung haben, die ihnen nach dem Stand und der Systematik der Rechtsordnung im Zeitpunkt ihrer Schaffung zugekommen sind. Auslegungsgrundlage ist die Rechtslage im Zeitpunkt des Inkraft-Tretens des zu interpretierenden Kompetenztatbestandes. (*Öhlinger, Verfassungsrecht*⁸, 2009, Rz 275). Zeitpunkt des Inkrafttretens der Kompetenzartikel war im Jahr 1925. Fraglich ist daher, ob der Begriff Monopolwesen in [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#) nur die im Versteinerungszeitpunkt bestehenden Monopole umfasst, oder der Bund neue Monopole begründen kann. Die Versteinerungstheorie wird durch den „Grundsatz der intrasystematischen Fortentwicklung“ austariert, das heißt, neue Regelungen sind insofern zulässig, sofern sie sich systematisch der jeweiligen Materie zuordnen lassen. So entspricht es zum Beispiel einer intrasystematischen Weiterentwicklung des Kompetenztatbestandes „Angelegenheiten des Gewerbes“ ([Art. 10 Abs. 1 Z 8 B-VG](#)), dass er dazu ermächtigt, auch für neu entwickelte Betriebsformen (zB Diskotheken) Regelungen vorzusehen. Welche Tätigkeiten allerdings als Gewerbe iS dieses Kompetenztatbestandes anzusehen sind, wurde vom VfGH in Anwendung der Versteinerungstheorie danach bestimmt, auf welche Tätigkeiten sich die Gewerbeordnung im Jahr 1925 bezog. (*Öhlinger, Verfassungsrecht*⁸, 2009, Rz 277). Ebenso kann der einfache Bundesgesetzgeber auch das Glücksspielmonopol erweitern. (*Bresich/Klingenbrunner, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBl 2008, 59*). Die Regelung des Glücksspielwesens stützt sich historisch auf den Kompetenztatbestand Monopolwesen iSd [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#), der konkrete Umfang des Glücksspielmonopols wird im Detail durch den einfachen Bundesgesetzgeber derzeit über die [§§ 1 und 3 GSpG](#) konkretisiert. (Siehe auch *Markus Eder/Dietmar Hoscher, Rahmenbedingungen des Glücksspiels in Österreich in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2001, 14*). Die Formulierung des § 1 Abs.1 GSpG geht auf § 522 StG 1852 idF StGBI 1920/286 zurück, der das Spiel aller Hazard – oder reinen Glücksspiele, so wie aller derjenigen Spiele, welche durch besondere Vorschriften namentlich verboten sind, unter Strafe stellte. Mit StGBI 1920/286 wurde § 522 StG 1852 novelliert und bezeichnete Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen oder die durch Verordnung namentlich verboten waren, ausdrücklich als verbotene Spiele. Die Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 idF BGBl. 1933/6, aufgehoben mit BGBl. 1961/87, zählte Poker als verbotenes Glücksspiel auf. (*Bresich/Klingenbrunner, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBl 2008, 61*). Das bedeutet, dass im Jahr 1925 Poker als Glücksspiel verboten war. (*Michael Kreuzmair, Aktuelle Rechtsprobleme im Bereich Poker. Rahmenbedingungen –*

Zulässigkeitsvoraussetzungen -Unionsrechtliche Aspekte, 2010, unveröffentlichte Dissertation, 19-20).

Mit ihren Einwendungen, dass aufgrund der Versteinerungstheorie im Jahr 1925 vom Monopol nur Glücks- und keine Geschicklichkeitsspiele erfasst waren, kann die Bw. nichts für sich gewinnen, da nach der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 Poker als verbotenes Glücksspiel aufgelistet war. Die Glücksspielverordnung 1923 bezeichnete Poker definitiv als „Glücksspiel“.

10.2. Unionsrecht

Nach dem Vorbringen der Bw. liege ein Verstoß gegen EU-Recht vor, denn durch die Glücksspielnovellen 2008 und 2010 sei es zu einer beträchtlichen Ausweitung des Glücksspielmonopols durch Einbeziehen von als Geschicklichkeitsspiele zu wertende Spiele gekommen, dem keine sachlich gerechtfertigten Gründe entgegengehalten würden, als Spielerschutzvorschriften, und keinerlei Gutachten über die Qualifikation der nun als Glücksspiele fingierten Geschicklichkeitsspiele eingeholt worden seien. Die Bw. führt dazu mehrere EuGH-Urteile ins Treffen.

Nach Ansicht des UFS sprechen die EuGH-Urteile sogar gegen den Standpunkt der Bw. Das Anbieten von Lotto (EuGH [C-275/92](#), *Schindler*), der Betrieb von Geldspielautomaten (EuGH [C-124/97](#), *Läärä*), das Anbieten von Sportwetten (EuGH [C-67/98](#), *Zenatti*, EuGH [C-243/01](#), *Gambelli*, EuGH [C-338/04](#), C-359/04, C-360/04, *Placanica*), sowie die Veranstaltung von Online Glücksspiel (EuGH [C-42/07](#), *Liga Portuguesa*) einer einzigen Einrichtung nach den nationalen Regelungen vorzubehalten widerspricht nicht dem EU-Recht wenn das durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt ist. Nur wenn der Schwerpunkt dieser nationalen Regelung auf der Einnahmenerzielung durch den Mitgliedstaat besteht, führt das zu einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit (EuGH [C-409/06](#), 8.9.2010, *Winner Wetten*). Zum österreichischen Glücksspielmonopol entschied der EuGH, dass die Beschränkung der Konzession auf inländische Betreiber zur Verhinderung von Straftaten unverhältnismäßig, sowie dass die Konzessionsvergabe intransparent ist. Die Einschränkung auf 12 Konzessionen ist, da dadurch die Gelegenheit zum Spiel eingeschränkt ist, durch das Unionsrecht anerkannt, da damit ein Ziel des Allgemeininteresses ermöglicht wird, zu erreichen. Die Dauer der Konzession bis zu 15 Jahren sieht der EuGH als gerechtfertigt an, da der Konzessionär ausreichend Zeit benötigt, um die für die Gründung einer Spielbank erforderlichen Investitionen zu amortisieren. (EuGH [C-64/08](#), 9.9.2010, *Engelmann*). Letztgenanntes Urteil ändert nichts an der grundsätzlichen Monopolregelung. Glücksspielmonopole können die Mitgliedstaaten nach der EuGH-Judikatur unter Berücksichtigung der in der Rechtsprechung festgelegten Voraussetzungen beibehalten.

(*Kreuzmair*, Poker und Recht. Rahmenbedingungen und Zulässigkeitsvoraussetzungen des Pokerspiels in Österreich, publiclaw.at, 21).

Nach Meinung der Bw. werde der einzigen nach dem Glücksspielgesetz konzessionierten Anbieterin, der xy5, ein aus staatlichen Mitteln bestehender selektiver Vorteil dadurch gewährt, dass auf diese [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) nicht anzuwenden sei. Dies bedeute für die Bw. eine Schlechterstellung, denn die konzessionierten Anbieterin könne bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe die von ihr ausgegebenen Propagandajetons als Steuerabsetzbetrag in Abzug bringen, was bei der Rechtsgeschäftsgebühr nicht möglich sei.

Nach Ansicht des UFS ist die Bw. nicht schlechter gestellt. Die Spielbankabgabe ist in [§ 28 GSpG](#) geregelt und wird für die Glücksspiele erhoben, die in der Spielbank betrieben werden. Nach [§ 28 GSpG](#) idF vom 19.8.2010 sind die Jahresbruttospieleinnahmen (=Spieleinsätze pro Kalenderjahr abzüglich der ausbezahlten Spielgewinne und abzüglich der „Propagandajetons“) eines jeden Spielbankbetriebes Bemessungsgrundlage, der Steuersatz beträgt 30%. Demgegenüber beträgt die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) vom Gewinn 25%. Die Bw./das Finanzamt haben die Rechtsgeschäftsgebühr folgendermaßen berechnet: „Gesamtsumme Starteinsätze (*buy-in*) plus Gesamtsumme nachträgliche Einsätze (*rebuys and add-on*), dividiert durch Gesamtzahl der Spieler und multipliziert mit der Anzahl der Gewinnränge.“ Die Besteuerung in Höhe von 25% vom Gewinn kann angesichts der Tatsache, dass die von der Bw. angebotenen Glücksspiele grundsätzlich weder der Spielbankabgabe, noch der Umsatzsteuer unterliegen, nicht als Schlechterstellung bezeichnet werden.

Die Bw. meint, es existiere bis heute keine entsprechende europaweite Ausschreibung nach dem Glücksspielgesetz, womit die Bw. keine Möglichkeit habe, eine Konzession nach dem Glücksspielgesetz zu erhalten.

Die Bw. wird darauf aufmerksam gemacht, dass mit Presseaussendung des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. August 2011 über die Interessentensuche für die Konzessionen für Spielbanken und Pokersalon informiert wurde. Für alle Konzessionen ist eine Antragsfrist von fünf Monaten vorgesehen.

Nach Ansicht des UFS liegt in der namentlichen Nennung von Poker als Glücksspiel in [§ 1 Abs.2 GSpG](#) kein Verstoß gegen EU-Recht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind. Auch das Urteil EuGH [C-64/08](#), 9.9.2010, *Engelmann* hat daran nichts geändert. Mit der Änderung des Glücksspielgesetzes BGBl. 111/2010 vom 30.12.2010 wurde dem Auftrag des EuGH nachgekommen und derzeit läuft die Interessentensuche für die

Konzessionen für Spielbanken und Pokersalon. Die Bw. ist durch 25% Rechtsgeschäftsgebühr vom Gewinn des Spiels nicht schlechter gestellt, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre.

10. Zusammenfassung

Vorausgeschickt sei, dass die ständige Rechtsprechung des UFS die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels und anderer Kartenspiele als *Cashgame* gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) in der Fassung vor Inkrafttreten des [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) und [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) bejaht hat (UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004 [*Seven Card Stud Poker*], UFS RV/1665-W/06, 5.4.2007 [*Pai Gow Poker*], UFS RV/1338-W/05, 5.4.2007 u.a. [*Concord Aces (Black Jack Variante)* und *Lucky 9 (Baccara Variante)*], UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007 [*Texas Hold'em Poker* und *Pan Nine (Baccara Variante)*]). Nach den jüngst ergangenen Entscheidungen UFS RV/0499-I/10, 13.5.2011, RV/0500-I/10, 11.5.2011 ist auch das Kartenpokerspiel in Turnierformat infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig (VwGH Beschwerden Zlen. 2011/16/0158 und 2011/16/0159, derzeit noch offen).

Die Beweisführung der Bw., dass das Kartenpokerspiel ein Geschicklichkeitsspiel sei, erfolgte ursprünglich über die Schiene des Bluffens als das wesentliche Geschicklichkeitselement, das dem Spieler ermögliche, das Ergebnis des Spiels zu seinen Gunsten zu beeinflussen. Die derzeitige Argumentationsschiene für Poker als Geschicklichkeitsspiel legt in Anlehnung an die Lokalisierung des Kartenpokerspiels im „Sport, Denksport“, ein stärkeres Gewicht auf die Kombinations-, Konzentrations- und Durchhaltefähigkeiten der Spieler und auf die Betonung „Pokersport“.

Gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) in der Fassung vor dem 1.1.2011 [BGBl. I 54/2010](#) unterliegen Glücksspiele (§ 1 Abs.1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten werden, einer Rechtsgebühr von 25 %. Der Terminus „Glücksspiele“ richtet den Lichtkegel auf das bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft (UFS RV/0470-W/02, 30.1.2009). Um die Subsumtion des Kartenpokerspiels unter die „Glücksspiele“ iSd [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) durchführen zu können, ist eine Positionierung des Begriffes Glücksspiel im bürgerlichen Recht vorzunehmen. Da das Steuerrecht seine eigene Teleologie und sein eigenes inneres System hat, ist zu prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nach dem Normzweck nicht ein anderer wirtschaftlicher Sinn zu entnehmen ist. (*Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff).

Das Gebührengesetz besteuert den Abschluss von enumerativ genannten Rechtsgeschäften. (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590-591). Die Rechtsgeschäfte sind im Tarif des [§ 33 GebG](#) je in einer eigenen Tarifpost aufgezählt, z.B. Annahmeverträge, Bestandverträge, Bürgschaften, Dienstbarkeiten, Ehepakte, Glücksverträge, Vergleiche, Zessionen, Wechsel. Für diese Rechtsgeschäfte hat sich im bürgerlichen Recht ein Corpus an gesicherter Judikatur und Literatur herausgebildet. Wie der UFS RV/1665-W/06, 5.4.2007 bereits festgestellt hat, musste im Rahmen der Rechtsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) erstmalig die rechtsgeschäftliche Qualität von Glücksspielen beurteilt werden. In dieser Entscheidung geht es nicht um den Bedarf einer Analyse der Glücksspiele für das bürgerliche Recht, sondern um den bürgerlich-rechtlichen Bedarf für die Rechtsgeschäftsgebühren (UFS RV/2078-W/09, 9.4.2010).

Die „Glücksverträge“ definiert [§ 33 TP 17 GebG](#) als Verträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen wird. Dieser Gesetzestext des Gebührengesetzes stimmt mit dem Wortlaut des [§ 1267 ABGB](#) überein. (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 1; *Gaier*, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17, Rz 3). Der UFS sieht das Kartenpokerspiel sowohl in der Turnierform als auch als *Cashgame* der allgemeinen Definition des Glücksvertrages iSd [§ 1267 ABGB](#) entsprechend. Ein Spieler beginnt das Kartenpokerspiel mit der ihm in Aussicht gestellten Hoffnung, dass ihm ein Vorteil (Gewinn) zukommen wird, dagegen verspricht der Spieler Einsätze zu tätigen.

Die im ABGB genannten Glücksverträge werden in Glücksverträge iwS und in Glücksverträge ieS unterschieden. (zivilrecht.online <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap12>, Zugriffsdatum 19.8.2011). Glücksverträge iwS tragen primär dem Versorgungsgedanken oder der Übernahme einer dem Vertragspartner drohenden Gefahr Rechnung, zu ihnen zählen Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträge, Versicherungsverträge und der Hoffnungskauf (*Krejci* in *Rummel*, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6). Verfolgt ein Glücksvertrag ausschließlich den Zweck, einen Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand abhängig sein zu lassen (Wette, Spiel, Los) spricht man von einem Glücksvertrag ieS. (*Wolff* in *Klang* 982; *Krejci* in *Rummel*, Kommentar zum ABGB, Band 2², zu §§ 1267-1274, Rz 5). Die Glücksverträge ieS sind durch ein loses Synallagma (=Gewinnchance gegen Entgelt, *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9.) und dadurch gekennzeichnet, dass sie lediglich eine Naturalobligation begründen, das heißt, die Schulden sind zahlbar, aber nicht klagbar (*Grassl-Palten*, Zum Anwendungsbereich des [§ 1271 ABGB](#), FS Bydlinski (2002)). Den Glücksverträgen ist gemeinsam, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereitelter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff* in *Klang*², V, 982). Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab.

Dieses Risiko der Ungewissheit über den Eintritt des Vorteiles wird von beiden Teilen bewusst und gewollt übernommen. (*Binder* in *Schwimmann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1).

Bei Poker spielt jeder Teilnehmer für sich selbst und hält seine Kartenkombination, die beim *Texas Hold'em Poker* aus 2 Karten besteht. Diese Kartenkombination ist nur dem Spieler bekannt (verdeckt). In die Tischmitte werden weitere 5 offene Karten gelegt, die Gemeinschaftskarten aller Spielteilnehmer am Tisch sind. Jeder Spieler kann nun für sich aus seinen 2 verdeckten und 5 offenen Karten eine Optimalkombination bilden. Jeder Spielteilnehmer weiß zu Beginn nicht, ob er seinen Einsatz, sein Geld, verlieren wird oder ob er seinen Einsatz behält und die Einsätze, das Geld der anderen Spielteilnehmer dazu gewinnt. Für jeden Spielteilnehmer ist am Beginn des Spiels der Eintritt des Vorteils ungewiss. Das Kartenspiel gehört daher weder zu den Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbaren Unterhaltsverträgen, noch zu den Versicherungsverträgen, sondern zu den Glücksverträgen iS, da Gewinn oder Verlust von einem für die Vertragsteile bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand, nämlich welcher Spielteilnehmer die höchstwertigste Kartenkombination besitzt, abhängig ist.

Als Wette wird die Vereinbarung einer Leistung an denjenigen bezeichnet, dessen Behauptung sich im Meinungsstreit als richtig erweist. Hinzu muss das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang, ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis treten. (*Binder* in *Schwimmann*, ABGB³, V, § 1270 Rz 1). Ein beiden Vertragsteilen noch unbekanntes Ereignis ist jede Begebenheit, die ein zukünftiges, gegenwärtiges oder vergangenes Geschehen betrifft, unabhängig davon, ob sie durch menschliches Verhalten bewirkt werden kann, denn das aleatorische Moment liegt in der Entscheidung, welche Behauptung die richtige ist. Es kann auch in der Tätigkeit einer der Parteien bestehen, wobei es jedoch nicht in der Willkür der Parteien liegen darf, das Ereignis herbeizuführen oder nicht. (*Marhold/Friedrich*, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000), 36).

Gemäß [§ 1272 ABGB](#) ist jedes Spiel eine Art von Wette. Die für Wetten festgesetzten Rechte gelten auch für Spiele. Laut *Wolff* in *Klang* III, 899 ff ist der Unterschied von Spiel und Wette für das österreichische Recht gleichgültig. *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 613, 615, behandelt den vielumfassenden Begriff des Spiels als den weiteren, so dass die Wette als eine Art des Spiels erscheint. Der Meinung von *Hasberger/Busta*, Top die Wette gilt. Internetsportwetten nach österreichischem und europäischem Recht, MR 2005, 49, dass es sich bei Spiel und Wette nicht um idente Begriffe handelt, da Wette der Oberbegriff ist und Spiel eine Unterart der Wette, schließt sich der UFS nicht an.

Dem Spielbegriff des [§ 1272 ABGB](#) kommt in Bezug zu § 33 TP 17 Abs.1 Z 7 GebG zwar konstituierende Funktion zu, aber er differenziert das Rechtsgeschäft Spiel nicht in Geschicklichkeits- und Glücksspiele aus, denn in seiner komplexen Fassungskraft umgreift er beide (z.B. sportliche Wett"spiele" wie Fußballspiel, Boxwettkampf, Wettlauf, Tennisturnier, aber auch um die Wette Kegelspielen, Bridge, Schach, Roulette, Black Jack, Kartenpokerspiel und das Spiel in Losen [u.a. Objektverlosung UFS RV/2078-W/09, 9.4.2010, VwGH 2010/16/0101]). Zur Verortung des Kartenpokerspiels im Spielvertrag des ABGB ist das Raum-Zeitgefüge wesentlich. Das Kartenpokerspiel spielt sich in einem begrenzten Raum ab, auf einem Pokertisch, an den sich die Spielteilnehmer in der Absicht Kartenpoker zu spielen setzen, der Pokertisch ist der „Spielraum“. Das Kartenpokerspiel hat zeitliche Grenzen, es beginnt mit der Austeilrunde und endet mit dem Aufdecken der Karten, bzw., wenn der vorletzte Spieler das Spiel verlässt und der Gewinner feststeht. In diesem Raum-Zeitgefüge gilt für die Spielteilnehmer die Spielregel. (*Johan Huizinga, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel*, 17-18). Der einzelne Spieler "steht unter Spannung", und zwar vom Anfang des Spiels, der ersten Kartenzuteilrunde bis zum Zuteilen der letzten Karte. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

Wie der UFS bereits in seinen Berufungsentscheidungen UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004; UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007 ua. dargelegt hat, ist für Poker sowohl in Turnierform als auch als *Cashgame* das Vorliegen zweier Phasen typisch:

1. Phase: Verteilung der Karten an die Spieler, bei *Texas Hold'em* Poker kommt noch das schrittweise Auflegen der Gemeinschaftskarten dazu. Die Spieler überlegen sich anhand der Spielregel, ob sie eine aussichtsreiche Kartenkombination haben.
2. Phase: Die Spieler schließen in mehreren Runden Wetten darüber ab, wer von ihnen in Zusammenhang mit den Gemeinschaftskarten die höchstwertigste Kartenkombination hat. Sobald die Wetten abgeschlossen sind, zeigen alle Spieler ihre Kartenkombination und der Spieler mit der höchstwertigsten Kartenkombination gewinnt diese Wetten. Wenn ein Spieler auf seine Kartenkombination eine hohe Wette legt und kein anderer Spieler bereit ist, die Wette anzunehmen, dann gewinnt dieser Spieler die bereits gemachten Einsätze, auch wenn seine Kartenkombination nicht die beste gewesen ist. Taktisches Verhalten (bluffen) kann nur in der 2. Phase des Spiels zum Einsatz kommen.

Unter Heranziehung *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699, kommt der UFS zu dem Ergebnis, dass der Spielvertrag die 1. und die 2. Phase umspannt. Der Spielvertrag beginnt mit der 1. Phase. Angeboten wird die Spielmöglichkeit mit anderen Spielern gemeinsam an einem Pokertisch. Der Spielteilnehmer nimmt das Angebot an und übergibt seinen Einsatz. Daraufhin werden die Karten an die Spieler ausgeteilt und die

Gemeinschaftskarten offen ausgelegt. In der 2. Phase wird die Wette abgeschlossen und die Einsätze getätigt. Bei jeder Einsatzrunde werden neue Wetten abgeschlossen. Durch die Hingabe eines Einsatzes wird dieses Wettangebot in den Raum gestellt und zur Annahme angeboten. Wer seinerseits auch einen Einsatz leistet, stellt seinerseits auch ein Wettangebot. Wer höher setzt als der vorhergehend setzende Spieler, bekräftigt sein Wettangebot und fordert noch mehr heraus. (UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004; UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007, ua.). Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn die Spieler ihre bis dahin verdeckten Karten auf den Tisch legen und unter Beachtung der Gemeinschaftskarten der Spieler mit der besten Kartenkombination und die verlierenden Spieler ermittelt werden. In diesem Fall ist das Spiel für alle Spieler im selben Zeitpunkt zu Ende, nämlich mit dem Aufdecken der Karten. In diesem Zeitpunkt steht fest, welche Spieler ihr Geld verloren haben und bei welchem Spieler sich die Hoffnung auf die Gewinnchance erfüllt hat. Scheidet ein Spieler vorzeitig aus dem Spiel aus, ist für ihn der Spielvertrag zu Ende und er hat mit dem Verlassen des Spiels sein Geld verloren. Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn nur mehr zwei Spieler übrig sind und der vorletzte Spieler aus dem Spiel ausscheidet.

Das Kartenspokerspiel ist ein zumindest zweiseitiger verbindlicher Vertrag, je nach dem wie viele Spieler am Spiel teilnehmen. Die „Obligatio“ beim Kartenspokerspiel wird als „loses Synallagma“ bezeichnet (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 2, RZ 9). Beim Kartenspokerspiel 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 1. 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 RV/0421-W/02, 13.12.2004; UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007, ua.). In der 2. Phase versucht der Spieler, seine Chancen, eine bessere Kartenkombination zu erhalten abzuschätzen. (UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004; UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007, ua.). Das aleatorische Moment der Ungewissheit liegt darin, dass die Spielteilnehmer in der 2. 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 RV/0421-W/02, 13.12.2004; UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007, ua.). Die Hoffnung auf Gewinnchance, die als Gegenleistung für den Einsatz des Spielers besteht, ist das prägnante

Merkmal sowohl der 1. als auch der 2. Phase. Ein Vergleich zeigt, dass zwischen Kartenpokerspiel und Objektverlosung (UFS RV/2078-W/09, 9.4.2010; VwGH 2010/16/0101) vertragsrechtlich kein Unterschied ist. Beide Verträge haben „Entgelt gegen Hoffnung auf Gewinnchance“ zum Inhalt. Bei der Objektverlosung kauft der Spielteilnehmer ein Los in der Hoffnung, dass sein Los gezogen wird, beim Kartenpokerspiel bekommt der Spieler Karten zugeteilt, in der Hoffnung, dass er die bestmögliche Kartenkombination hat, gibt er den Einsatz hin. Bei der Objektverlosung kann der Verloser die Verlosung vor der Ziehung abbrechen, wenn bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht genug Lose verkauft sind, beim Kartenpokerspiel kann der Spieler vor dem Aufdecken der Karten das Spiel verlassen, dann hat er sein Geld verloren. Die Objektverlosung endet mit der Ziehung, dann steht der Gewinner fest, die anderen Loskäufer haben ihr Geld verloren (Von 201 Loskäufern gewinnt 1 Loskäufer und 200 Loskäufer haben ihr Geld verloren), beim Kartenpokerspiel endet das Spiel mit dem Aufdecken der Karten, von 10 Spielteilnehmern hat 1 Spieler das Spiel gewonnen, 9 Spieler haben ihr Geld, ihre Einsätze verloren.

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.

Die Definition des [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) entspricht dem bürgerlich-rechtlichen Glücksvertragsbegriff und damit auch der Intention der Besteuerung von Rechtsgeschäften mit der Rechtsgeschäftsgebühr, so lautet zu Beginn des 3. Abschnittes [§ 15 Abs. 1 GebG](#) **„Rechtsgeschäfte....sind gebührenpflichtig“**. Gegenstand des Spielvertrages beim Kartenpokerspiel ist die Leistung des Spielers, nämlich die Bezahlung des Entgelts (Einsatz) und die „Gegenleistung“ besteht in der Hoffnung des Spielers auf eine Gewinnchance. Der Vertragsgrundsatz „ich gebe, damit du gibst“ verdünnt sich bei dem „damit du gibst“ zu einer Hoffnung, dass der Spieler für seinen Einsatz den Gewinn bekommt.

Weder Bluffen noch das Vorhandensein von kombinatorischen Fähigkeiten sind dem bürgerlich-rechtlichen Glücksvertrag „Spiel“ immanent, sie sind auch nicht Teil der Spielregeln sämtlicher Pokervarianten. Die Illusion, dass durch Bluffen oder andere Strategien die Hoffnung auf eine Gewinnchance zu einem einigermaßen sicheren Gewinn wird, dass man gegenüber den anderen Spielteilnehmern durch die überlegene Strategie „der Überlegene“ ist, der schließlich den Gewinn einstreift, mag den speziellen Reiz des Kartenpokerspiels ausmachen, er ist Bestandteil seiner „Spielwelt“, seiner Atmosphäre, seines „Geheimnisses“ (*Johan Huizinga*, Homo Ludens. Vom Ursprung der Kultur im Spiel, 20-21) oder auch die

„Marketingstrategie“ des Kartenpokerspiels. Der mögliche Verlust wird aus der „Spielwelt“ ausgeblendet, der Spieler, der sich zum Spiel setzt, identifiziert sich mit dem Gewinner, da er eine Gewinnchance erhofft. Im eigenen Universum dieser artifiziellen „Spielwelt“ hat der Gewinner gewonnen, weil er eine überlegene Taktik angewendet hat und hat der Verlierer verloren, weil er Pech gehabt hat. Diese Phänomene treten bereits im Alltagsdiskurs über Poker auf, ohne dass es zu einem Spiel kommt. Bereits das gesprochene Wort „Poker“ löst bei Zuhörern fast automatisch die Identifikation mit dem Gewinner infolge Anwendung überlegener Strategien aus. Wie schon in den früheren Berufungsentscheidungen vertritt der UFS die Standpunkt, dass tatsächlich vorwiegend das Glück oder Pech von den zugefallenen Karten abhängig ist. (Vgl. UFS RV/1338-W/05, 13.4.2007; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02; UFSRV/0499-I/10, 13.5.2011; UFS RV/0500-I/10, 11.5.2011 ua.).

Nur ein Teil der im ABGB geregelten Glücksverträge ieS und iwS unterliegt den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 GebG](#). Das Kartenpokerspiel entspricht dem bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäft Spiel gemäß [§ 1272 ABGB](#) und ist damit allgemein von [§ 33 TP 17 GebG](#) erfasst. [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) unterzieht Glücksverträge ieS, nämlich das Spiel, bei welchem Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen, durch Verweis auf [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) den Rechtsgeschäftsgebühren. Damit ist das bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft Spiel die Klammer, die sich über sämtliche Erscheinungsformen des Spiels vom Fußballspiel zweier Mannschaften gegeneinander über die Objektverlosung bis zum Kartenpokerspiel spannt.

Das Glücksspielgesetz umgreift den Teil der bürgerlich-rechtlichen Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los), bei welchen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Spielvertrag wird sowohl bei den Rechtsgeschäftsgebühren als auch nach dem Glücksspielgesetz aufgrund des bürgerlichen Rechts abgeschlossen, [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) besteuert nur den Abschluss des Rechtsgeschäftes, lässt die vertraglichen Vereinbarungen aber unangetastet. (Siehe auch UFS RV/2013-W/06, 22.3.2011 zur Gesellschaftsteuer: Gesellschaftsrecht - Umgründungssteuergesetz). Das Glücksspielgesetz enthält abgabenrechtliche Regelungen, ist aber ein Gesetz *sui generis*, da es auch andere Zwecke wie Ordnungspolitische oder die Sportförderung regelt ([§ 20 GSpG](#)). (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, 24). Der Begriff Spiel ist nicht im Glücksspielgesetz definiert, sondern Spiel ist der entgeltliche Glücksvertrag iSd [§ 1267 ABGB](#). (*Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214). Laut *Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1272 Rz 1 geht der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspieles durch dessen Zuordnung zum Glücksspielgesetz nicht verloren.

[§ 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 GSpG](#) idF der Glücksspielnovelle 2008 [BGBl. 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. Von einer, wie die Bw. meint, Doppelbesteuerung, kann keine Rede sein, da [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) keine neue Steuer regelt, sondern eine Legaldefinition zu [§ 1 Abs. 1 GSpG](#), der ebenfalls neu gefasst wurde, darstellt. Im Gegenteil, die Doppelbesteuerung wurde dadurch vermieden, dass die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben [§§ 57 bis 59 GSpG](#) erst nach Außerkrafttreten der alten Version des [§ 33 TP 17 GebG](#) Geltung erlangen.

[§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF der Glücksspielnovelle 2008 [BGBl. I 54/2010](#) zählt „Poker“ definitiv als Glücksspiel auf. Der UFS ist an das Gesetz gebunden, weswegen sich weitere Ermittlungen erübrigen, ob Poker ein Glücksspiel ist.

Nach Ansicht des UFS RV/0421-W/02, 13.12.2004; UFS RV/0369-W/02, 24.7.2007, ua. ist der Text "ausschließlich" oder "vorwiegend vom Zufall abhängig" nicht so zu verstehen, dass hier eine Abwägung mit einem Ergebnis von z B. 53,7 % Zufallskomponente und 46,3 % Geschicklichkeitskomponente als Ziel tatbestandsgemäßer Ermittlungen Platz zu greifen hat. Diese Auslegung wird auch von *Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 1 Rz 5-10, vertreten. Zur Interpretation der Rechtsgeschäftsgebühr sind im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen heranzuziehen. Die Wortfolge „ausschließlich oder vorwiegend“ ist auch Tatbestandsmerkmal in § 2 Abs.1 Z 7 KfzStG, wonach von der Kraftfahrzeugsteuer „*Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und fortwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden....*“ befreit sind. Zu § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG stellten die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage klar, dass „vorwiegend“ im Sinne von „nahezu ausschließlich“ zu verstehen ist (Siehe UFS RV/0459-I/0531, 10.2006). Die Formulierung „ausschließlich oder vorwiegend“ wurde im Glücksspielgesetz einerseits mit Bedacht auf die Einheitlichkeit des Steuerrechtes getroffen und andererseits im Hinblick darauf, dass sich der Zufall bei bestimmten (körper-)sportlichen Ergebnissen zwischen 49% und 53% auswirkt, die sicherlich nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werden sollten. (*Jörn Quitzau/Henning Vöpel, Der Faktor Zufall im Fußball, Eine empirische Untersuchung für die Saison 2007/2008, HWWI Research, 2009, 15*).

Nach Ansicht des UFS ist „ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig“ im Konnex mit dem Tatbestandsmerkmal „ein Spiel“ in [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) zu sehen. Das Ergebnis eines Einzelspiels muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Nach Ansicht des UFS

konveniert die Betrachtung des Einzelspiels einerseits mit dem ABGB, das im Vertragsrecht die Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen und die Erfüllung der Vereinbarung im Blick hat, also den Beginn bis zum Ende des einzelnen Vertrages, das einzelne Schuldverhältnis. Das Spiel beginnt mit dem Austeilen der Karten, mit dem Hinlegen der Einsätze beginnt die Wette über die bestmögliche Kartenkombination und das einzelne Spiel ist zu Ende mit dem Aufdecken der Karten bzw. mit dem Aussteigen der anderen Teilnehmer und der Übergabe des Gewinnes an den gewinnenden Spieler. (*Lehner*, Poker – ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung? taxlex 2007, 263). Nach Ansicht des UFS konveniert die Betrachtung des Einzelspiels andererseits auch mit dem Gebührengesetz. Im 3. Abschnitt verwendet das Gebührengesetz in den Tatbeständen, die den Steuergegenstand umschreiben die übliche Mehrzahl „Rechtsgeschäfte ([§ 15 GebG](#)), Annahmeverträge ([§ 33 TP 1 GebG](#)), Bestandverträge ([§ 33 TP 5 GebG](#))....und Glücksverträge ([§ 33 TP 17 GebG](#))“. Gemäß [§ 16 GebG](#) entsteht die Gebührenschuld allerdings dann, „*wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft....errichtet wird.*“ Der Tatbestand des Entstehens der Gebührenschuld legt durch Verwendung des Singulars fest, dass die Steuerschuld immer nur für das einzelne, individuelle Rechtsgeschäft entsteht. Ergänzt wird [§ 16 GebG](#) durch [§ 19 Abs. 2 GebG](#) wonach bei mehreren Rechtsgeschäften in einer Urkunde grundsätzlich für jedes einzelne Rechtsgeschäft die Gebühr zu entrichten ist. [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#), hier das „Kartenspokerspielrechtsgeschäft“, nimmt im Gebührengesetz lediglich eine Sonderstellung wegen der Durchbrechung des Schriftlichkeitsprinzips und des eigenen Gebührenauslösetatbestandes ein, ist aber in der Ordnungsstruktur der Rechtsgeschäftsgebühren „Besteuerung des Abschlusses jeweils des einzelnen Rechtsgeschäftes“ nahtlos eingebettet (jedenfalls bis 1.1.2011).

Die Einzelspielbetrachtung ist im Gebührengesetz und auch bei den Verkehrsteuern vorgegeben, da Gegenstand der Besteuerung das einzelne Rechtsgeschäft, der einzelne Bestandvertrag, die einzelne Bürgschaft ist. Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) neu gefasst – statt der Mehrzahl „Glücksspiele“, wird die Einzahl verwendet, nämlich dass ein Glücksspiel ein Spiel ist, bei welchem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. Damit synchronisierte der Glücksspielgesetzgeber die dem Glücksspielgesetz unterliegenden Spiele mit dem „Spielvertrag“ des ABGB, wonach immer das einzelne Rechtsgeschäft vom zeitlichen Beginn bis zum zeitlichen Ende betrachtet wird.

Die Bw. führt an, dass Poker vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) anerkannt sei, bzw. dass Poker von der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA), welche Denksportspiele wie Schach, Go, Bridge und Dame durchführe, als Bewerb vertreten sein werde. Entgegen diesen Angaben konnte der UFS recherchieren, dass die *International*

Federation of Poker Partner von *Mind Sport*, bzw Observerstatus iSd *Article 5* der *Bye-Laws* zu den Statuten der IMSA hat. Nach *Article 4* Statuten der IMSA werden nach wie vor nur vier Mitglieder, nämlich die Weltverbände für Bridge, Schach, Dame und Go aufgezählt (<http://www.imsaworld.com>, Abfrage vom 3.5.2011 und vom 6.7.2011). Allerdings widerspricht aus Sicht des UFS die Möglichkeit, Kartenpokerspiel als Sport zu betreiben, nicht der Glücksspieleigenschaft von Poker. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Denksport>; http://de.wikipedia.org/wiki/International_Mind_Sports_Association, Abfrage vom 3.5.2011 http://de.pokerstrategy.com/world_of_poker/Poker-auf-der-Liste-für-Geschicklichkeitsspiele, <http://www.zelluloid.at/kolumne/poker-kolumne-wird-poker-olympisch.html>, <http://www.london-netz.de/174/2010-0074/poker-olympia-2012.html>, Abfrage vom 3.5.2011; *Jörg Bewersdorff*, Glück, Logik und Bluff. Mathematik im Spiel – Methoden, Ergebnisse und Grenzen, Einführung V - VI, und 289). Dies insbesondere deshalb, weil im bürgerlichen Recht ohnehin sportlicher Wettbewerb und Kartenspiel als Rechtsgeschäft Spiel iSd [§ 1272 ABGB](#) angesehen werden.

Nach Ansicht des UFS widerspricht es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenpokerspiel *Texas Hold'em* die Kenntnis der Kartenkombinationen, um die gewettet wird, sowie die Reihung der Kartenkombinationen, nach der sich entscheidet, mit welcher Kombination ein Spielteilnehmer gewinnen oder verlieren kann, die Bildung von Kartenkombinationen aus den zwei eigenen verdeckten Karten und den fünf offenen Karten, die allen Spielteilnehmern zur Bildung ihrer Kombinationen zur Verfügung stehen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist. Wenn sich die Mitglieder von Kartenpokervereinigungen selbst als Ausübende eines Sports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels gemäß [§ 1 GSpG](#).

Als Argument, dass das Kartenpokerspiel besondere Geschicklichkeitsmomente aufweise, wurde die Existenz von Berufsspielern vorgebracht, die ihren Lebensunterhalt mit Kartenpokerspiel verdienen (z.B. *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff und auch *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439). Der UFS setzte sich in diesem Zusammenhang mit zwei unveröffentlichten Diplomarbeiten auseinander (*Ürek Vedat*, Das Glücksspielstrafrecht und die „Pokercasinos“ in Österreich, 2001, 35; *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 10-11). Aus diesen Arbeiten geht hervor, dass die Berufsspieler nicht aufgrund besonderer Fähigkeiten und Denkleistungen im Rahmen der Spielregeln des Kartenpokerspiels oder besonderer Kenntnisse des Bluffs tatsächlich am Kartenpokerspiel verdienen, sondern dadurch dass sie beim Kartenpokerspiel mit „*low limit*“ Spielern durch vergleichsweise hohe

Einsätze den hohen ökonomischen Druck verwenden, unter dem diese Spieler stehen, das Spiel vorzeitig zu verlassen.

Nach Ansicht des UFS kann die Taktik der Berufskartenspokerspieler, mit Momenten außerhalb der Spielsituation zu arbeiten, nicht als Argument dienen, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel ist. Geschicklichkeitsspiele sind solche Spiele, bei denen ein durchdachtes Ausnützen oder Kombinieren der Spielregel zum Erfolg führen. Die Spielregel selbst muss die Geschicklichkeit ermöglichen.

Die Bw. führte als „Beweis“ für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker die Artikel *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff und auch *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>) an. Die Autoren beschreiben nicht die Geschicklichkeitsaspekte von Kartenspokerspiel, sondern vielmehr diese besondere Atmosphäre, welche das Kartenspokerspiel umgibt, nämlich dass jeder Spieler durch überlegene strategische Fähigkeiten gewinnen könne. Die Erzeugung dieser Atmosphäre ist jedoch nicht mit Geschicklichkeit zu verwechseln. In ihrer Darstellung der Studie *Hambach&Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure iT GmbH/Henze/Kalhamer*, Pokerstudie 2008 sind die Durchschnittsspieler, die zu mehr als der Hälfte der Fälle gewinnen, überrepräsentiert, die „anderen“ Spieler, die verlieren, wurden ausgeblendet. Es mag sein, dass diese Tests in der Theorie so funktionieren. Nach einer anderen Untersuchung, *Biljana Djurdjevic*, Spielsucht – untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 67-68 und 102, hatten jedenfalls von den 146 befragten Personen, die überwiegend Pokerspiele spielen, 62,8% infolge des Glücksspiels Schulden im Durchschnitt von 15.000 Euro gemacht.

Aus dem Überblick über deutsche Gerichtsentscheidungen, kommt der UFS zur Ansicht, dass sich die Bw. nicht auf die deutsche Rechtsprechung stützen kann, da diese Pokerturniere betrafen, die ohne relevanten Einsatz gespielt wurden. Pokerspiele ohne relevanten Einsatz gelten in Deutschland nicht als Glücksspiele.

Die Regelung des Glücksspielwesens stützt sich historisch auf den Kompetenztatbestand Monopolwesen iSd [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#), der konkrete Umfang des Glücksspielmonopols wird im Detail durch den einfachen Bundesgesetzgeber über die [§§ 1](#) und [3 GSpG](#) konkretisiert. (*Markus Eder/Dietmar Hoscher*, Rahmenbedingungen des Glücksspiels in Österreich in *Strejcek/Hoscher/Eder*, Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2001, 14). Nach der Versteinerungstheorie werden die Kompetenzartikel nach ihrer Bedeutung im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens im Jahr 1925 ausgelegt. (*Öhlinger*, Verfassungsrecht⁸, 2009, Rz 275). Die Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 idF BGBl. 1933/6, aufgehoben mit BGBl. 1961/87,

zählte Poker als verbotenes Glücksspiel auf. (*Bresich/Klingenbrunner*, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBl 2008, 61). Das bedeutet, dass im Jahr 1925 Poker als Glücksspiel verboten war. (*Michael Kreuzmair*, Aktuelle Rechtsprobleme im Bereich Poker. Rahmenbedingungen – Zulässigkeitsvoraussetzungen – Unionsrechtliche Aspekte, 2010, unveröffentlichte Dissertation, 19-20). Nach der EuGH-Rechtsprechung können die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole unter Berücksichtigung der in der Rechtsprechung festgelegten Voraussetzungen beibehalten. (EuGH [C-275/92](#), *Schindler*; EuGH [C-124/97](#), *Läära*; EuGH [C-67/98](#), *Zenatti*; EuGH [C-243/01](#), *Gambelli*; EuGH [C-338/04](#), C-359/04, C-360/04, *Placanica*; EuGH [C-42/07](#), *Liga Portuguesa*).). Das Urteil EuGH [C-64/08](#), 9.9.2010, *Engelmann* änderte nichts an der grundsätzlichen Monopolregelung. (*Kreuzmair*, Poker und Recht. Rahmenbedingungen und Zulässigkeitsvoraussetzungen des Pokerspiels in Österreich, publiclaw.at, 21).

Der UFS entgegnet der Bw., dass das Kartenpokerspiel nicht nur ein Glücksvertrag iSd [§ 1267 ABGB](#) ist, sondern auch in die Kategorie der Glücksverträge ieS, die ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig sind, fällt:

Dies deshalb, weil

- die Assoziation der Internationalen Pokervereinigung mit der IMSA zur Anerkennung des Kartenpokerspiels als Denksport („**Pokersport**“) aus Sicht des UFS nicht der Zufallsabhängigkeit des Kartenpokerspiels widerspricht. Denk- und Körpersport sowie Kartenpokerspiel liegen zwar in derselben lebensweltlichen Erscheinungsform des bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäftes Spiel gemäß [§ 1272 ABGB](#), doch infolge der ausschließlichen oder vorwiegenden Zufallsabhängigkeit des Kartenpokerspiels unterliegt es zusätzlich dem Regelwerk des Glücksspielgesetzes und damit für den fraglichen Zeitraum der Rechtsgeschäftsgebühr.
- das Tatbestandsmerkmal des [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) „**vorwiegend**“ wird im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung analog zu anderen Verkehrsteuergesetzen, wie § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG als „nahezu ausschließlich“ ausgelegt. Auch in der Literatur ist der mathematisch-statistische Ansatz 49/51 überholt (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009, zu § 1, RZ 5), insoweit wird der Bw. Recht gegeben. Der UFS kommt jedoch zu einem anderen Ergebnis als die Bw., denn „nahezu ausschließlich“ im [§ 1 GSpG](#) ist im Kontext mit „vom Zufall abhängig“ zu lesen, was bedeutet - das ist der Anschlussgedanke an das ausgedünnte „ich gebe, damit du gibst“ dieses Rechtsgeschäftes, - dass „*sich eine nicht mehr berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels gesetzt werden kann*“ (*Strejcek/Bresich* (Hg.), Glücksspielgesetz- GSpG 1989, 2009,

zu § 1, RZ 5 unter Bezugnahme auf *Höpfel*, Probleme des Glücksspielstrafrechts, ÖJZ 1978, 421).

- Die von der Bw. als „Beweis“ angeforderten **Sachverständigengutachten** wurden ausführlich in Punkt 9.3. besprochen und von Seiten des UFS um das soziologische Gutachten *Ing. A M* ergänzt, das zu dem Schluss kommt, dass der Zufall den Bluff wirkungslos machen kann. Eine Beeinflussung des Kartenpokerspiels findet natürlich durch Ideenreichtum, Kombinationsgabe, Bieten und Kaufen der Karten statt. Doch durch solche Überlegungen finden keine solchen Handlungen statt, die mit Sicherheit zum Gewinn führen. Es gibt viele Möglichkeiten des Bluffens, doch diese können ihr Ziel verfehlen, sei es, dass der zu Bluffende den Bluff nicht erkennt, der zu Bluffende tatsächlich eine bessere Kartenkombination hat oder die fixe Idee hat, dass er überboten werden könne. Da [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) klargestellt hat, dass „Poker und seine Varianten“ Glücksspiele sind, sieht es der UFS nicht als *„evidente mangelhafte Sachverhaltsermittlung“*, sondern als *contra legem* an, ein weiteres Sachverständigengutachten zur Zufallsabhängigkeit des Kartenpokerspiels in Auftrag zu geben.

- der UFS hat sich mit der von der Bw. angegebenen **Literatur, die für die Geschicklichkeitsspieleigenschaft von Poker spräche**, befasst und zwar insbesondere *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2.; *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>) und Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel,>). Nach Ansicht des UFS führt diese Literatur keinen Beweis zur Geschicklichkeitskomponente des Kartenpokerspiels, sondern beschreibt detailliert die Illusion, die Spielwelt des Pokerspiels, die auf der Identifikation mit dem „geschickten“ Gewinner aufbaut, die Situation des Verlierers aber ausblendet. Die als Argument vorgebrachten Berufsspieler „verdienen“ im Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfaltet.

- die namentliche Aufzählung von Poker in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) ist **keine unzulässige Ausdehnung des Glücksspielmonopols**, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#) im Jahr 1925 Poker in der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 als verbotenes Glücksspiel aufgezählt war. Das ist auch nicht EU-rechtswidrig, da derzeit eine Interessentensuche für Konzessionen für Spielbanken und Pokersalon vom BMF ausgeschrieben ist. Die Bw. ist durch 25% Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) von der Bemessungsgrundlage Gewinne in Höhe von 25% im Vergleich zur

Spielbankabgabe gemäß [§ 28 GSpG](#) von der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen in Höhe von 30% nicht benachteiligt.

- [§ 1 Abs. 1 GSpG](#) der in Anlehnung an das bürgerliche Recht die Betrachtung des einzelnen Spiels nunmehr klarstellt und **§ 1 Abs.2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 sind gemäß § 60 Abs. 22 GSpG mit 19.7.2010 in Kraft getreten.** Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 stehen daher [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) und § 1 Abs. 1 und [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) parallel in Geltung.

- **Den Beweisanträgen der Bw. wurde vom UFS in folgender Weise nachgekommen:**

Beizuschaffender Akt des LG Karlsruhe zur AZ: 18 AK 127/08: der UFS hat nicht den Akt angefordert, sondern das Urteil über Internetrecherche (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011) ausgedruckt und unter Punkt 9.2.5. Rechtsprechung der deutschen Gerichte auszugsweise wiedergegeben und besprochen.

Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff: Dieser Artikel wurde unter Punkt 9.2.3. auszugsweise wiedergegeben und besprochen.

Beizuschaffende Studie *Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure iT GmbH/Henze/Kalhamer*, Pokerstudie 2008: Diese Studie ist nach wie vor unveröffentlicht und über Internetrecherche bis dato nicht zugänglich. Der UFS hat diese Studie nicht beigeschafft, sondern nahm diese Studie in den Versionen auf, in welchen sie im Artikel *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff und in der Bakkalaureatsarbeit von *Martin Sturc*, „Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport“ 2010, (Internetplattform <http://gambling-institute.de/pokertexte>) dargelegt wurde.

Gutachten von Dr.B.B. und Dr.P.B. , Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement, April 1994: Dieses Gutachten wurde vom UFS unter Punkt 9.3. besprochen.

Beizuschaffender Akt des Verwaltungsgerichtshofes zur Zl. 97/16/0387 samt darin enthaltener Gutachten zur Frage Glücksspiel/Geschicklichkeitsspiel: Aus Sicht des UFS war die Beischaffung des Aktes nicht erforderlich, die Gutachten, auf die es der Bw. ankommt, sind ohne dem UFS bekannt und unter Punkt 9.3. besprochen.

Der UFS stimmt dem Finanzamt zu, dass sich nicht mehr die Frage stellen kann, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt.

Die gegenständliche Berufung langte am 7.12.2010 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 22.3.2011 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf mündliche Verhandlung.

Laut *Ritz*, BAO³, § 282, Tz 4 ist der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf mündliche Verhandlung in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0116](#)).

Da der Antrag nach Einbringen der Berufung in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wurde, wird die Berufungsentscheidung daher nicht durch den Senat iSd [§ 282 BAO](#) ergehen.

Über Wunsch der Bw. wurde ein Erörterungstermin anberaumt, zu welchem sie nicht erschienen ist. Zum Vorhalt zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin, der unvorgreiflich der Ergebnisse des Erörterungstermins den Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung enthielt, gab die Bw. keine Stellungnahme ab. Die Niederschrift über den Erörterungstermin ist der Berufungsentscheidung beigelegt.

11. Schlussfolgerungen

Die von der Bw. gestellte Frage, ob das Kartenspiel Poker in seinen verschiedenen Variationen ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel im legistischen Sinn ist - wäre nämlich Poker in seinen verschiedenen Spielvarianten kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel, so habe in einem zweiten Schritt eine rechtliche Prüfung zu erfolgen, ob der Bundesgesetzgeber das Glücksspielmonopol durch Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen sowohl nach nationalem als auch nach EU-rechtlichen Bestimmungen auszuweiten berechtigt ist, ob das Glücksspielmonopol des Bundes auch auf Geschicklichkeitsspiele ausgedehnt werden dürfe – wird vom UFS im 2 Schritte Modell beantwortet:

1. Schritt: Poker wurde vom VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#) als Glücksspiel eingestuft, und mit der expliziten Nennung von „Poker und seinen Varianten“ durch die Glücksspielnovelle 2008, [BGBl. I 54/2010](#) in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) hat das Glücksspielgesetz dem Rechnung getragen und klargestellt, dass Poker ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) trat 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 [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) und [§ 1 Abs. 1](#) und [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) ist ein integrierter Bestandteil von [§ 1 Abs. 1 GSpG](#). Das von der Bw. geforderte Sachverständigengutachten über eine Glücks-oder Geschicklichkeitseigenschaft von Poker erübrigt sich daher. Die Interdependenz von

Rechtsgeschäftsgebühren gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) und [§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG](#) spannt sich vor dem Hintergrund des Spielvertrages gemäß [§ 1272 ABGB](#) auf.

2. Schritt: Das Kartenspokerspiel durch definitive Bezeichnung in die Liste der Glücksspiele des [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) aufzunehmen, ist keine kompetenzwidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols, da zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des [Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG](#) „Monopolwesen“ im Jahr 1925 Poker in der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 als verbotenes Glücksspiel aufgezählt war. In der namentlichen Nennung von Poker als Glücksspiel in [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) liegt auch kein Verstoß gegen EU-Recht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind. (EuGH [C-275/92](#), *Schindler*; EuGH [C-124/97](#), *Läämä*; EuGH [C-67/98](#), *Zenatti*; EuGH [C-243/01](#), *Gambelli*; EuGH [C-338/04](#), *C-359/04*, *C-360/04*, *Placanica*; EuGH [C-42/07](#), *Liga Portuguesa*). Auch das Urteil EuGH [C-64/08](#), 9.9.2010, *Engelmann* hat daran nichts geändert, mit der Änderung des Glücksspielgesetzes BGBl. 111/2010 vom 30.12.2010 wurde dem Auftrag des EuGH nachgekommen und derzeit läuft die Interessentensuche des BMF für die Konzessionen für Spielbanken und Pokersalons. Die Bw. ist durch 25% Rechtsgeschäftsgebühr vom Gewinn des Spiels nicht schlechter gestellt, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre.

Der UFS kommt daher zu folgendem Schluss:

Die Bw. veranstaltete vom xy3 . bis xy4 .2010 ein Kartenspokerspieltournament der *PokerStars European Poker Tour* in einem dafür angemieteten Veranstaltungssaal, weswegen diese Gesetzeslage auf die von ihr veranstalteten Kartenspokerspiele anzuwenden ist.

Entgegen der Meinung der Bw. ist das Kartenspokerspiel ein Glücksspiel iSd [§1 Abs. 1 GSpG](#) und unterliegt der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG](#) iVm [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) idF [BGBl. I 54/2010](#). Wie der UFS aufzeigte, ist die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel im neuen [§ 1 Abs. 2 GSpG](#) weder verfassungs- noch unionsrechtswidrig.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Beilagen: 1 Kopie des Aktenvermerks vom 29.10.2010, 1 Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 3. Oktober 2011, Bescheid gemäß [§ 201](#) des Finanzamtes in Kopie.

Wien, am 7. Oktober 2011