



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, 8010 Graz, Burggasse 22, vom 22. März 2011 gegen den Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. Februar 2011 über die Festsetzung der Gebühr gemäß [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG](#) 1957 (Zeitraum November 2010) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Verständigung vom 29. März 2010 nahm die Gewerbebehörde der Stadt Z. die Verlegung des Betriebes der X. (in der Folge auch Berufungswerberin bzw. Bw. genannt) als Inhaberin des Gewerbes „Abhaltung von Kartenspielen ohne Bankhalter gemäß [§ 5 Abs. 2 GewO 1994](#)“ an den Standort Adr.1 mit Wirkung vom 31. März 2010 zur Kenntnis.

Am 21. September 2010 richtete das Finanzamt an die Bw. ein Ersuchen um Ergänzung im Zusammenhang damit, dass nach Wahrnehmung der Finanzbehörde in den Räumlichkeiten des „Y“ an der oben genannten Adresse interessierten Personen die Möglichkeit zur Teilnahme an Kartenspielen gegen Entgelt angeboten werde und für den Abrechnungszeitraum August 2010 weder Gebühren entrichtet noch Abrechnungen vorgelegt worden seien. Zur Überprüfung einer allfälligen Abgabenschuld wurden die Fragen des Finanzamtes wie folgt beantwortet:

1) Welche verschiedenen Varianten von Spielen werden in Ihrem Betrieb angeboten?

Antwort: Texas Hold'em, Omaha.

2) Die Gewerbeanmeldung, der Auszug aus dem Gewerberegister bzw. der Gewerbeschein für die Betriebsstätte ist in Kopie vorzulegen.

Antwort: Unterlagen über die Innehabung des freien Gewerbes „Abhaltung von Kartenspielen ohne Bankhalter gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994“ seit 30. August 1999 wurden vorgelegt.

3) Wer war/ist Veranstalter der Spielveranstaltungen?

Antwort: die Bw..

4) Von wem bzw. aus welchen Mitteln werden die Spielgewinne zur Verfügung gestellt?

Antwort: von den Spielern selbst (Jackpot, Buy in, Rebuys, Werbekostenzuschuss von der Bw.

5) Wurden im Zeitraum August 2010 „sit and go“ Turniere und Tagesturniere abgehalten? In welcher Anzahl? Die Höhe des Gewinnes (Spielgewinn abzüglich Einsatz des Spielgewinners) jedes einzelnen Turnieres ist für den Abrechnungszeitraum August 2010 bekanntzugeben.

Antwort: für jeden Tag im August 2010 wurden die Turnierergebnisse mit dem Turnier-Preisgeld, der Anzahl der Teilnehmer, der Anzahl und der Ränge bzw. die Höhe des Gewinnes der einzelnen Gewinner, die Höhe des buy-in, re-buy und add-on sowie deren Gesamtbeträge vorgelegt.

6) Wer ist Eigentümer des Lokals?

Antwort: Immobilienverwaltung U.

7) Wer ist Eigentümer der Spieleinrichtungen?

Antwort: V. HandelsGmbH

8) Im Falle eines Miet- oder Pachtverhältnisses: wer ist Mieter oder Pächter des Lokals?

Antwort: V. HandelsGmbH.

Wer ist Mieter der Spieleinrichtungen?

Antwort: die Bw.

9) Seit wann findet der Spielbetrieb statt?

Antwort: an der oben genannten Adresse seit 1 April 2010.

10) Welche Aufzeichnungen werden geführt?

Antwort: tägliche Aufzeichnungen über Turniere und Cashgame

11) Welche Spielerdaten werden erhoben?

Antwort: Name und Geburtsdatum, wenn vorhanden E-Mail-Adresse auf freiwilliger Basis.

12) Welche Dienstnehmer sind beschäftigt?

Antwort: 37 Dienstnehmer, davon 31 Angestellte, 5 geringfügig und 1 Arbeiter.

Ab 3. November 2010 führte das Finanzamt bei der Bw. eine Nachschau gemäß [§ 144 BAO](#) für den Zeitraum August und September 2010 bzw. ab 17. Dezember 2010 auch für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2010 betr. Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG für die

Veranstaltung von Pokerspielen in Turnierform durch. Im Zuge der Ermittlungen erhielt das Finanzamt Kenntnis einer weiteren Betriebsstätte der Bw. in Adr.2. Auch in diesen Räumlichkeiten wurde ab 17. Dezember 2010 eine Nachschau gemäß § 144 BAO für den Zeitraum August bis Dezember 2010 durchgeführt. Im Rahmen der Nachschauen wurden am 15. Februar 2011 mit dem Geschäftsführer der Bw., Herrn W., und deren steuerlichen Vertreter zwei Niederschriften (für jeden Veranstaltungsort getrennt – sind für R. abweichende Angaben gemacht worden, sind diese angeführt) folgenden Inhalts aufgenommen:

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

Antwort: es werden die Pokerspiele Texas Hold'em No Limit und Omaha Pot Limit bzw. in R. nur Texas Hold'em angeboten.

2. Die entsprechenden Spielregeln sind jeweils vorzulegen

Antwort: die Spielregeln wurden dem Finanzamt in Kopie übergeben. In R. sind die Spielregeln für die Turnierspieler ausgehängt.

3. Welche Aufzeichnungen werden geführt?

Antwort: es werden tägliche Turnierabrechnungen (Buy In, Rebuy, Add On, Entry Fee, Jackpot, Preisgeldaufzahlungen) durchgeführt.

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

Antwort: die Bw. . ist Inhaberin des Gewerbes: "Abhalten von Kartenspielen ohne Bankhalter gem. § 5 Abs.2 GewO 1994". Die Verständigung zur Betriebsverlegung an den Standort Adr.1 , ausgestellt von der Stadt Z., Referat für Gewerbeverfahren und die Verständigung für eine weitere Betriebsstätte ab 18.September 2008 in Adr.2 , ausgestellt von der Bezirkshauptmannschaft R. wurden dem Finanzamt in Kopie übergeben.

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

Antwort: Name, Anschrift mit E-Mail-Adresse werden nur auf freiwilliger Basis erhoben. Diese Aufzeichnungen werden elektronisch verwahrt. Eine Ausweiskontrolle findet nur aus Jugendschutzgründen statt. In R. werden keine Spielerdaten erhoben.

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

Antwort: die Turnierabrechnungen werden vom Floorman geführt.

7. Wer ist Eigentümer der Geschäftsräumlichkeiten?

Antwort: Eigentümer der Geschäftsräumlichkeiten ist die Immobilienverwaltung U. .

8. Wer ist Eigentümer der Spieleinrichtung?

Antwort: Eigentümer der Spieleinrichtung ist die V. Handels-GmbH., Adr.1 . In R. ist

Eigentümer der Spieleinrichtung die S. Betriebs Ges.m.b.H..

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

Antwort: Mieter und Pächter der Geschäftsräumlichkeiten sowie Besitzer der Spieleinrichtungen ist die V. Handelsges.m.b.H., Pächter der Spieleinrichtung ist die Bw.

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

Antwort: die Spieleinrichtungen befinden sich seit 1.März 2010 im Lokal, der Spielbetrieb findet auch seit 1. März 2010 statt. In R. befinden sich die Spieleinrichtungen seit 1. Oktober 2008 im Lokal und seitdem findet der Spielbetrieb statt.

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

Antwort: die Spielregeln liegen im Lokal auf.

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

Antwort: 4 Floormen, 15 Dealer und 4 Turnierdealer und in R. ein Floorman und drei Dealer im Pokerbereich.

13. Welche Ausbildung haben die jeweiligen Angestellten?

Antwort: die Ausbildung wird firmenintern durchgeführt (Croupier-Kurs).

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

Antwort die hauseigene Ausbildung dauert ca. 1,5 Monate

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

Antwort: die Einnahmen des Unternehmens setzen sich aus den Collection pro Pot und Entry Fee zusammen.

16. Wie viele Mitarbeiter sind im Unternehmen beschäftigt?

Antwort: im Unternehmen sind etwa. 36 bis 40 Mitarbeiter beschäftigt.

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

Antwort: die Mitarbeiter stehen im Angestelltenverhältnis und werden mit Monatsfixum entlohnt. Freiwillige Trinkgelder werden von den Spielern direkt an die Dienstnehmer gegeben.

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

Antwort: es gibt eine interne Überwachung, die Aufzeichnungen werden nach einigen Tagen gelöscht. In R. gibt es keine medialen Aufzeichnungen.

19. Welche Maßnahmen wurden/werden für die Einhaltung eines geordneten, den Spielregeln

entsprechenden Spielbetriebes (Malversationen von Spielern und Angestellten, ...) getroffen?

Antwort: für den ordnungsgemäßen Spielablauf ist der Floorman zuständig. Außerdem wird Sicherheitspersonal eingesetzt.

20. Ist das Lokal von einem zentralen Ort einsehbar?

Antwort: nein bzw. in R. ja.

21. Wie sind die täglichen Öffnungszeiten und wie erfolgt die Verpflegung der Spieler während des Spielbetriebes?

Antwort: die Öffnungszeiten sind von 00.00 bis 24.00 Uhr, in R. von 19:00 bis 07:00 Uhr. Die Verpflegung der Spieler erfolgt über die Gastronomie.

22. Werden Räumlichkeiten zur Durchführung von Pokerturnieren anderen Veranstaltern zur Verfügung gestellt? Welche schriftliche und mündliche Vereinbarungen wurden darüber abgeschlossen?

Antwort: nein.

23. Wie viele Turniere wurden im Nachschau-Zeitraum (ab 01.08.2010 bis 31.12.2010) abgehalten?

Antwort: es wird täglich ein Turnier abgehalten bzw. in R. werden von Montag bis Freitag nur dann Turniere abgehalten, wenn die Mindestteilnehmerzahl erreicht wird.

24. Aufstellung aller bisher abgehaltenen Turniere unter Angabe der Turnierrdauer, Spielvariante, Teilnehmeranzahl, Namen der Teilnehmer - falls vorhanden-, Startgelder pro Turnier (Buy in), Rebuys, Add-ons, Preisgeldgewinne, Namen der Gewinner

Antwort: die täglichen Turnierabrechnungen für August bis Dezember 2010 wurden in Kopie dem Finanzamt übergeben.

25. Wer war Veranstalter der Turniere?

Antwort: die Turniere wurden von der Bw. veranstaltet.

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

Antwort: die Gewinne wurden von den Spielern selbst bezahlt bzw. wurden die notwendigen Differenzen auf die Garantiesumme von der Bw. geleistet (Werbungskostenzuschuss).

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

Antwort: es nehmen ca. 30 bis 60 Spieler an den einzelnen Turnieren teil, in R. mindestens 15 Spieler.

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

Antwort: das Entry Fee ist vor Turnierstart zu bezahlen.

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

Antwort: es müssen mindestens 2 Spieler teilnehmen, die Maximalanzahl ist offen in R. mindestens 15, maximal 40 Spieler.

31. Grundlagen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

die lt. Pkt. 24. übergebenen Aufzeichnungen für die Monate August bis Dezember 2010 für beide Veranstaltungsorte sind den Niederschriften beigelegt.

Wegen nicht rechtzeitig bekannt gegebener selbstberechneter Beträge setzte das Finanzamt auf Basis dieser Unterlagen gegenüber der Berufungswerberin mit Bescheid vom 23. Februar 2011 gemäß § 201 BAO die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von 10.996,23 € (Bemessungsgrundlage 43.984,93 € x 25%) über die im Zeitraum 1. bis 30. November 2010 in Turnierform veranstaltete Kartenpokerspielvariante "Texas Hold'em" fest. Der Bescheid wurde unter Anführung der einschlägigen Gesetzesstellen wie folgt begründet:

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 Turnierabrechnungen vorgelegt, aus denen die Höhe des Gewinnes hervorgeht, indem vom Pot (Buy in abzüglich Fee für Haus und zwingende Maut) die Einsätze der Gewinnränge abgezogen werden.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin die Berufung mit der Begründung, dass zwar § 1 Abs. 2 GSpG in der geltenden Fassung "insbesondere" als Glücksspiele nunmehr unter anderem Poker und deren Spielvarianten bezeichne, allerdings 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. Dazu wurde ausgeführt:

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 durchführt, bei den nächsten „World Mind Sports Games“ in London 2012 ebenfalls – weil es eben ein Denksportspiel, also ein Geschicklichkeitsspiel darstelle – als Bewerb vertreten sein.

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 20.4.2007, [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. van der Genugten und Dr. Borm „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.

3. Klärung durch Sachverständigengutachten:

Weiters habe der VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#) und 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 dort 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 zweiter 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 Glücksspieles 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. 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.

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/Kalhammer, 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 Kartenpokerspiel Texas Hold'em in einer Serienvariante in mehr als 50% der Fälle ein Geschicklichkeitsspiel vorliege.

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 "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.

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 Casinos Austria AG und den ORF 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 Casinos Austria AG, ein aus staatlichen Mitteln bestehender selektiver Vorteil

dadurch gewährt, dass auf diese Anbieterin diese Gebührenvorschrift 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.

7. 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/Kalhammer, Pokerstudie 2008;

Gutachten von Univ. Prof. Dr. B.B. van der Genugten und Dr. P.E.M. Borm, 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.

Der Berufung wurde das im Auftrag der Moulin Rouge Casino- und Gastronomiebetriebsges.m.b.H. erstellte Gutachten von Univ. Prof. Dr. B.B. van der Genugten und Dr. P.E.M. Born, „Eine Analyse verschiedener Blackjack-Varianten“ vom 14. September 1999, beigelegt.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte dem Unabhängigen Finanzsenat 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 auszugsweise 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. Dass Poker (in der Variante Texas Hold'em No Limit) in Turnierform gespielt wurde, sei nicht bestritten worden. Die von der Bw. zitierten Erkenntnisse des VwGH 18.12.1995, [95/16/0047](#) und 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 Zufallsüberwiegenheit 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 Pots erstrecke, 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.

Die Beantwortung der Frage der Zulässigkeit des Einbeziehens eines Geschicklichkeitsspieles in das Bundesmonopol durch BGBl. I Nr. 54/2010 wäre für das Finanzamt rein hypothetisch, für die grundsätzliche Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG habe eine Monopolunterlegenheit keine Bedeutung.

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 europarechtlich 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 die Gebühr nach § 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.

Das im Textteil der Berufung als Beilage angeführte Gutachten „Ein Vergleich der Geschicklichkeit in Spielen mit einem Hasardelement“, April 1994 sei nicht vorgelegt und in Anbetracht der späteren Rechtsprechung (insbesondere VwGH 8.9.2005, [2000/17/0201](#) nicht angefordert worden.

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).

In der UFS-Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 (mit vielen Judikaturverweisen), in der ein mit dem gegenständlichen Fall vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, kommt man mit einer sehr ausführlichen Begründung zum Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (in Turnierform) ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist und der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG iVm § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 unterliegt. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde gegen diese Entscheidung ab (VwGH 29.8.2013, 2012/16/0188).

Auch wenn das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2, § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG jüngst durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012) aufgehoben wurde (Kundmachung in BGBl. I 167/2013 am 2.8.2013), kann der VfGH dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes nicht entgegenreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt. Dazu führt der Verfassungsgerichtshof in seiner Begründung aus, dass das angefochtene Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, mit der aufzuhebenden Bestimmung des § 22 GSpG in einem untrennbaren Zusammenhang steht, auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist.

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 Gebührenschild 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).

§ 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 Glücksspielgesetz in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 54/2010, lautete:

„§ 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."

Zu dieser gesetzlichen Bestimmung erläutern 658 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Materialien (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu § 1 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."

§ 1 Glücksspielgesetz in der Version BGBl. I 73/2010, lautete:

- „§ 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 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 20.7.2010. 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 20.7.2010 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. Dadurch wurde eine Doppelbesteuerung vermieden, da die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben §§ 57 bis 59 GSpG erst nach Außerkrafttreten der alten Version des § 33 TP 17 GebG Geltung erlangen.

Die materiell rechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte richtet sich, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieses Sachverhaltes geltenden Recht. Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu (VwGH 30.6.1992, [92/14/0017](#)).

§ 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010, regelte "Poker" definitiv als Glücksspiel. Der UFS ist an das Gesetz gebunden, weswegen sich weitere Ermittlungen erübrigten, ob Poker ein Glücksspiel ist.

Die Definition der Glücksverträge in § 33 TP 17 GebG stimmt wortwörtlich mit der des § 1267 ABGB überein. Die Vorschrift definiert Glücksverträge als Verträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 1 zu § 33 TP17 GebG 1957). Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand des Vertrages die Hoffnung eines Vorteils ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese „Hoffnung“ dem anderen Teil verspricht, - allenfalls bei vereiteter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat (Wolff in Klang² V 1267).

Der für den Gebührentatbestand nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF wesentliche Glücksspielbegriff nach § 1 Abs. 1 GSpG entspricht dem des § 168 Abs. 1 StGB, und zwar insoweit auch im ersten Fall dieser Gesetzesstelle darauf abgestellt wird, dass es dabei um ein Spiel geht, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 2c zu § 33 TP 17 GebG 1957 mit weiteren Verweisen).

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. Laut Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1272 Rz 1 geht der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspieles durch dessen Zuordnung zum Glücksspielgesetz nicht verloren.

Beim Kartenpoker beginnt ein Spieler das Spiel mit der ihm in Aussicht gestellten Hoffnung, dass ihm ein Vorteil (Gewinn) zukommen wird, dagegen verspricht der Spieler Einsätze zu tätigen. Nach Ansicht des UFS ist das Kartenpokerspiel von der Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages gekennzeichnet. Da sich die Spielteilnehmer beim Turnier 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 Einsatzrunde drei offene Gemeinschaftskarten, dann folgt wieder 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 zwei Karten besteht. Diese Kartenkombination ist nur dem Spieler bekannt (verdeckt). Jeder Spieler kann nun für sich aus seinen zwei verdeckten und fünf offenen Karten die beste Kombination 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"). 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. 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 zu den Glücksverträgen, da Gewinn oder Verlust von einem für die Vertragsteile bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand, nämlich welcher Spielteilnehmer die höchstwertigste Kartenkombination besitzt, abhängig ist.

Wie der UFS bereits in seinen Berufungsentscheidungen UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ua. dargelegt hat, ist für Poker 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. 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.

Ein Pokerturnier ist ein Wettbewerb, der dazu dient, den besten Pokerspieler zu ermitteln. 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. 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.

Wie der UFS in seiner Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 darlegt, ist nach Ansicht des UFS "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 Pots 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 Pokerturnier.

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 Gebührenschild allerdings dann, "wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft errichtet wird." Das heißt, bei dem Tatbestand des Entstehens der Gebührenschild legt der Gebührengesetzgeber durch Verwendung der Einzahl fest, dass die Steuerschild 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 Gebührenausschösetatbestandes 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 (vor BGBl. I 167/2013) ist klargestellt, dass Poker in seinen Varianten ein Glücksspiel ist. Mit der beispielhaften Aufzählung von bestimmten Arten von Glücksspielen in § 1 Abs. 2 GSpG "wurde 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).

Nach Ansicht des UFS widerspricht es der Glücksspieleigenschaft eines Spieles nicht, wenn im Rahmen des Spieles komplexe Denkleistungen, wie z.B. beim Kartenspokerspiel 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

Kartenspokersvereinigungen selbst als Ausübende eines Sports betrachten, steht das nicht im Widerspruch zur Glücksspieleigenschaft des Kartenspokerspiels gemäß § 1 GSpG.

Entgegen den Angaben in der Berufung war Poker bei den „World Mind Sports Games“ in London 2012 (richtig: 9.-23.8.2012 in Lille) als Bewerb nicht vertreten

(<http://de.wikipedia.org/wiki/Weltdenksportspiele>, Abfrage vom 6.5.2013).

Um Wiederholungen zu vermeiden wird zu den in der Berufung beantragten Beweisen ebenfalls auf die detaillierten Ausführungen dazu in der UFS-Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 verwiesen (<https://findok.bmf.gv.at>), in der auch noch andere sachbezogene Literatur besprochen wurde.

Das der Berufung beigelegte Gutachten von Univ. Prof. Dr. B.B. van der Genugten und Dr. P.E.M. Borm, „Eine Analyse verschiedener Blackjack-Varianten“ vom 14. September 1999 enthält keine fundierte Auseinandersetzung mit dem gegenständlichen Pokerspiel, sondern wie es der Titel schon sagt, beschäftigt es sich mit Black Jack, Texas Hold'em wird lediglich im letzten Kapitel „Ein Vergleich mit anderen Spielen“ erwähnt, dadurch kann dieses Gutachten das Vorbringen in der Berufung nicht unterstützen.

Da gegenständlicher Fall bereits im Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 (vor BGBl. I 167/2013) 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 Glücksspiel bezeichnet.

Zu der in der Berufung vorgebrachten Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Einbeziehens von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol durch namentliche Erwähnung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG wird wiederum auf die Ausführungen in der UFS-Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 verwiesen.

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](#), Läärä; 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 das BMF hat bereits Konzessionen für Spielbanken vergeben. 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.

Im vorliegenden Fall betreibt die Bw. zwei Pokercasinos in Z. und R. , an beiden Standorten veranstaltete sie im Zeitraum November 2010 Kartenpokerspieltourniere, weswegen die damals geltende Gesetzeslage auf die von ihr veranstalteten Kartenpokerspiele anzuwenden ist. Die Bemessungsgrundlage der Gebühr wurde anhand der von der Bw. vorgelegten Aufzeichnungen berechnet und wurde von der Bw. nicht bestritten.

Entgegen der Meinung der Bw. ist das Kartenpokerspiel ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG und unterliegt für den o.a. Zeitraum 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 § 1 Abs. 2 GSpG weder verfassungs- noch unionsrechtswidrig. Der Verfassungsgerichtshof hat am 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 ausgesprochen, dass das Wort „Poker“ in der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 GSpG, die Poker in den Anwendungsbereich des Glücksspielgesetzes verweist, für sich genommen nicht verfassungswidrig ist.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 19. November 2013