

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V, den Ri und die weiteren Senatsmitglieder Beisitzer1 und Beisitzer in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Foissner & Foissner Stb GmbH & Co KG, Salzburger Straße 267, 4030 Linz, über die Beschwerde vom 20.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13.05.2016, St.Nr. 10\*\*\*, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.09.2018 in Abwesenheit der Beschwerdeführerin, in Anwesenheit ihres steuerlichen Vertreters, des Amtsvertreters sowie der Schriftführerin A.B. in der Sitzung vom 24.10.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Gemeinsam mit dem Vorlageantrag gegen die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Glückspielabgabe für die Monate Jänner und Februar 2013 sowie Juni 2013 bis Februar 2014 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) am 2.6.2015 die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO folgender Abgaben und Nebengebühren:

Glückspielabgabe 01/2013 in Höhe von € 23.258,35

Glückspielabgabe 02/2013 in Höhe von € 11.685,01

Glückspielabgabe 03/2013 in Höhe von € 18.975,68

Glückspielabgabe 04/2013 in Höhe von € 23.514,35

Glückspielabgabe 05/2013 in Höhe von € 24.495,68

Glückspielabgabe 06/2013 in Höhe von € 22.975,68

Glückspielabgabe 07/2013 in Höhe von € 25.711,68

Glückspielabgabe 08/2013 in Höhe von € 26.258,35

Glückspielabgabe 09/2013 in Höhe von € 26.257,68

Glückspielabgabe 10/2013 in Höhe von € 26.922,35

Glückspielabgabe 11/2013 in Höhe von € 23.975,68

Glückspielabgabe 12/2013 in Höhe von € 27.394,35  
Glückspielabgabe 01/2014 in Höhe von € 26.383,68  
Glückspielabgabe 02/2014 in Höhe von € 24.426,35  
Säumniszuschlag A 1/2013 in Höhe von € 334,45  
Säumniszuschlag B 1/2013 in Höhe von € 167,23  
Säumniszuschlag C 1/2013 in Höhe von € 167,23  
Säumniszuschlag A 1/2013 in Höhe von € 69,72  
Säumniszuschlag A 2/2013 in Höhe von € 202,56  
Säumniszuschlag B 2/2013 in Höhe von € 101,28  
Säumniszuschlag C 2/2013 in Höhe von € 101,28  
Säumniszuschlag A 3/2013 in Höhe von € 379,51  
Säumniszuschlag B 3/2013 in Höhe von € 189,76  
Säumniszuschlag C 3/2013 in Höhe von € 189,76  
Säumniszuschlag A 4/2013 in Höhe von € 470,29  
Säumniszuschlag B 4/2013 in Höhe von € 235,14  
Säumniszuschlag B 4/2013 in Höhe von € 235,14  
Säumniszuschlag A 5/2013 in Höhe von € 489,91  
Säumniszuschlag B 5/2013 in Höhe von € 244,96  
Säumniszuschlag C 5/2013 in Höhe von € 244,96  
Säumniszuschlag A 6/2013 in Höhe von € 459,51  
Säumniszuschlag A 7/2013 in Höhe von € 514,23  
Säumniszuschlag A 8/2013 in Höhe von € 525,17  
Säumniszuschlag A 9/2013 in Höhe von € 530,55  
Säumniszuschlag A 10/2013 in Höhe von € 538,45  
Säumniszuschlag A 11/2013 in Höhe von € 479,51  
Säumniszuschlag A 12/2013 in Höhe von € 547,89  
Säumniszuschlag A 1/2014 in Höhe von € 527,60  
Säumniszuschlag A 2/2014 in Höhe von € 488,53  
Aussetzungszinsen in Höhe von € 1.848,75

-----

Mit Bescheid vom 19.6.2015 bewilligte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Aussetzung der Einhebung folgender Abgaben bis zur Erledigung der Bescheidbeschwerde betreffend die zugrundliegenden angefochtenen Bescheide:

Abgabe	Fälligkeit	Betrag in Euro
Säumniszuschlag 1 2013	17.06.2013	334,45
Säumniszuschlag 1 2013	17.06.2013	202,56
Säumniszuschlag 1 2013	17.06.2013	379,51
Säumniszuschlag 2 2013	17.07.2013	167,23
Säumniszuschlag 1 2013	17.07.2013	470,29

Säumniszuschlag 3 2013	16.10.2013	167,23
Säumniszuschlag 2 2013	16.10.2013	101,28
Säumniszuschlag 2 2013	16.10.2013	1 89,76
Säumniszuschlag 2 2013	16.10.2013	235,14
Säumniszuschlag 1 2013	16.10.2013	489,91
Säumniszuschlag 3 2013	18.11.2013	101,28
Säumniszuschlag 3 2013	18.12.2013	1 89,76
Säumniszuschlag 3 2013	16.01.2014	235,14
Säumniszuschlag 2 2013	16.01.2014	244,96
Säumniszuschlag 3 2013	17.04.2014	244,96
Glückspielabgabe 01/2013	20.02.2013	3.485,76
Glückspielabgabe 02/2013	20.03.2013	1.556,82
Glückspielabgabe 06/2013	22.07.2013	22.975,68
Glückspielabgabe 07/2013	20.08.2013	25.711,68
Glückspielabgabe 08/2013	20.09.2013	26.258,35
Glückspielabgabe 09/2013	21.10.2013	26.527,68
Glückspielabgabe 10/2013	21.11.2013	26.922,35
Glückspielabgabe 11/2013	20.12.2013	23.975,68
Glückspielabgabe 12/2013	20.01.2014	27.394,35
Glückspielabgabe 01/2014	20.02.2014	26.383,68
Glückspielabgabe 02/2014	20.03.2014	24.426,35
Säumniszuschlag 1 2013	17.12.2014	69,72
Säumniszuschlag 1 2013	17.12.2014	459,51
Säumniszuschlag 1 2013	17.12.2014	514,23
Säumniszuschlag 1 2013	17.12.2014	525,17
Säumniszuschlag 1 2013	17.12.2014	530,55

-----

Mit Bescheid vom 13.5.2016 hob das Finanzamt diesen Bescheid über die Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) vom 19.6.2015 gemäß § 299 BAO auf.

Zur Begründung führt die Abgabenbehörde wie folgt aus:

*„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen. Durch die Aufhebung des Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.“*

*Der Spruch des Bescheides über die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung vom 16.06.2015 erweist sich aus folgenden Überlegungen als nicht richtig:*

*Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.*

*Gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.*

*Gemäß § 212a Abs. 2 lit. b BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht. Die Aussetzung kommt höchstens insoweit in Betracht, als der Bescheid eine Nachforderung zur Folge hat (VwGH 19.10.1999, 94/14/0082; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0029). Der Begriff "Nachforderung" entspricht jenem des § 198 Abs. 2 BAO. Hinsichtlich der sich in den Monaten 01/2013 bis 02/2013 und 06/2013 bis 02/2014 aufgrund der bescheidmäßig festgesetzten Glücksspielabgabe und des selbstberechneten Betrages ergebenden Nachforderung an Glücksspielabgabe und aller im aufzuhebenden Bescheid angeführten Säumniszuschläge war die beantragte Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO nicht zu bewilligen, da aufgrund der ständigen Rechtsprechung und dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 1 Abs. 2 GSpG, § 57 Abs. 1 GSpG) die anhängige Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate 01/2013 bis 02/2013 und 06/2013 bis 02/2014 sowie gegen die Bescheide, mit welchen die Anträge gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für die Monate 03/2013 bis 05/2013 abgewiesen wurden, nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.*

*Hierbei wird auf die ständige Rechtsprechung des UFS (nunmehr BFG) und des BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02 RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-I/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz*

vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012) sowie auf die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht führt in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011 aus:

„Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerlichen Grundsätze übertragen werden können. Man kann durchaus sagen, bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Art Rechtsgebühren bzw. um eine Rechtsverkehrsteuer (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).“

Die zur Gewinnstgebühr gem. § 33 TP 17 GebG ergangene Rechtsprechung ist daher auch auf die verfahrensgegenständliche Glücksspielabgabe anzuwenden.

In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabenpflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16 und vom 26.2.2014, B 58- 62/2014).

Weiters führt der VfGH im Beschluss vom 19.2.2015, E 293/2015 aus: „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG, sowie der Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767 /2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 1. 1.615/1988 uva.; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Im Abschluss wird auf das VwGH Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114, zur Kriegsopferabgabe, deren Bemessungsgrundlage sich mit jener der Glücksspielabgabe weitgehend deckt, verwiesen. Es ist daher unwahrscheinlich, dass der VwGH in der Entscheidung über die anhängige Revision zur Glücksspielabgabe von seiner bisherigen Judikaturlinie abweichen wird.

Eine weitere Unrichtigkeit des Spruchs ist darin zu erblicken, dass betreffend die Monate 01/2013 - 02/2013 nicht über den gesamten beantragten Aussetzungsbetrag abgesprochen wurde.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (nur Gewährung der Begünstigung der Aussetzung der Einhebung bei Vorliegen der Voraussetzungen) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Zudem wurde abgewogen, dass im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgabe (Zweckmäßigsgründe) gegenüber dem Interesse des Abgabepflichtigen überwiegt, wobei auch davon auszugehen ist, dass gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig erfasst werden.“

-----

Gegen diesen Bescheid gemäß § 299 BAO vom 13.5.2016 richtet sich die gegenständliche frist- und formgerechte Beschwerde vom 20.6.2016, mit welcher unrichtige rechtliche Beurteilung eingewendet wird.

Zur Begründung wird in der Beschwerde wie folgt ausgeführt:

#### „1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine in Österreich ansässige Person mit Wohnsitz in XY die einen frei gewerblichen Pokerclub betrieben hat. Am Standort der Beschwerdeführerin wurden ausschließlich Pokerspiele im Lebendspiel ohne Bankhalter in Form von Pokertournieren und Cash Games durchgeführt, wobei sich die Dienstleistung der Beschwerdeführerin auf die entgeltliche Bereitstellung von Karten und Tischen in den Räumen der Beschwerdeführerin erstreckt.

Fraglich in diesem Zusammenhang ist, ob

- a) es sich im gegenständlichen Fall von Ausspielungen um Geschicklichkeitsspiele handelt, die nicht dem Glücksspielmonopol unterliegen und daher auch keine Glücksspielabgaben iSd § 57 Abs. 1 GSpG anfallen, oder
- b) ob es sich um Ausspielungen handelt, die als Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen sind, und Glücksspielabgabe gemäß Glücksspielabgaben iSd § 57Abs. 1 GSpG anfallen
- c) und falls b) zutrifft, ob es sich dabei um eine verfassungskonforme Besteuerung des zu gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG) handelt.

#### 2. Poker als Glücksspiel Zeitraum 1/2013 - 7/2013

##### 2.1. Auffassung der Finanzverwaltung

*Die Festsetzung der in den Bescheiden angeführten Glücksspielabgaben für Pokerausspielungen wird unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom anlässlich der zur Grunde liegenden Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin begründet.*

*In der Rechtslage ab 29. Juli 2010 sei das Wort "Poker" explizit in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen worden, wodurch sich die Frage, ob ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel vorliegt nicht mehr von Relevanz sei, wobei der VfGH in seiner Rechtsprechung vom 27.6.2013, G 26/2013 ua. die Normierung von Poker als Glücksspiel als verfassungskonform eingestuft habe. Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG unterliegen einer Glücksspielabgabe von 16% Einsatz.*

## **2.2. Auffassung der Beschwerdeführerin**

*Wie bereits in der zu Grunde liegenden Bescheidbeschwerde vom 2. Juni 2015 dargelegt, vertritt die Beschwerdeführerin folgende Rechtsansicht hinsichtlich der Zulässigkeit der in ihren Räumlichkeiten durchgeführten Pokerausspielungen auf Basis des vorliegenden Gewerbescheines und der glücksspielabgabenrechtlichen Konsequenzen:*

### **2.2.1. Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG)**

*Durch Art 6 StGG ist die Erwerbsfreiheit garantiert. Geschützt ist jede auf wirtschaftlichen Erwerb gerichtete Tätigkeit. Das Halten von Poker ohne Bankhalter - ebenso wie das Vermitteln von Glücksspiel für andere Wirtschaftsteilnehmer - fällt daher in den Schutzbereich des Grundrechts. Auf Art 6 StGG können sich österreichische Staatsbürger und juristische Personen mit Sitz im Inland berufen, somit auch Unternehmer mit Sitz in Österreich oder österreichische Vermittler von (in- oder ausländischen) Unternehmern.*

*Nach der Rsp des Verfassungsgerichtshofs schützt Art 6 StGG nur vor intentionalen Eingriffen in die Erwerbsfreiheit, nicht jedoch vor Maßnahmen mit anderer Zielsetzung, die als faktische Nebenwirkung eine Einschränkung der Erwerbstätigkeit zur Folge haben. Die Normierung von Steuern hat offenkundig vor allem fiskalische Gründe; eine dadurch bewirkte Beschränkung der Erwerbstätigkeit wäre insofern nur eine faktische Be- bzw Verhinderung einer Erwerbstätigkeit.*

*Eingriffe in die Erwerbsfreiheit sind jedoch nur zulässig, wenn diese im öffentlichen Interesse geboten sind, zur Verwirklichung dieses öffentlichen Interesses geeignet und adäquat und auch sonst sachlich zu rechtfertigen ist - dh wenn der Eingriff verhältnismäßig ist. Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer beschränkenden Maßnahme ist auch zu prüfen, ob Alternativen bestehen, die den angestrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrechte weniger einschränkenden, Weise erreichen lassen. Im Erkenntnis VfSlg 9750 und in jenem vom 5. 12. 2011 (B 533/11) sah der VfGH das Ziel der Eindämmung des Glücksspiels als im öffentlichen Interesse liegend und die geprüfte Besteuerung als sachlich gerechtfertigt an, jedoch nur dann und insoweit als das Vorliegen einer exzessiven, das Wesen dieser Grundrechte beeinträchtigenden Regelung nicht vorliegt.*

*Dies ist jedoch vorliegend der Fall, da die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bei Rechtmäßigkeit der Besteuerung in dieser Form sämtliche nicht konzessionierte Unternehmer, die Pokerausspielungen durchführen, insbesondere den Erwerbszweig der freien gewerblichen Unternehmer mit Inkrafttreten der Bestimmung mit 1.1.2011 schlagartig und ohne Möglichkeit der Tätigkeitsausübung ausschalten würde.*

*Die hier geprüften Umstände - höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht-Konzessionären im Vergleich zu Konzessionären zum Zweck der Zurückdrängung des Glücksspiels - stellen sich allerdings als unverhältnismäßig dar:*

*Die Unverhältnismäßigkeit des § 57 Abs. 1 GSpG idF der GSpG-Novelle 2010 ist insbesondere daraus zu erblicken, dass die Besteuerung nicht vom tatsächlichen Betriebsumsatz des Unternehmens, sondern von der Höhe der Einsätze der Pokerspieler erhoben wird.*

#### a. Exzessive Besteuerung

*Der Beschwerdeführerin ist es nicht möglich eine höhere Steuerlast an Glücksspielabgabe zu tragen als den Rohertrag den sie erwirtschaftet (vgl. in den der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellungen im zu Grunde liegenden Prüfungszeitraum). Kein Unternehmer kann eine Erwerbstätigkeit ausführen, bei der die Glücksspielabgabenbelastung - ohne Berücksichtigung weiterer Steuern höher ist, als der Rohertrag, mit dem er seine laufenden Aufwendungen (Miete, Personal, etc.) zu bestreiten hat. Dies kommt die Belastung der Pokerausspielungen mit Glücksspielabgaben iSd § 57 Abs. 1 GSpG einer Erdrosselungsbesteuerung gleich, die de facto einem Berufsverbot gleichkommt. Vergleicht man die festgesetzte Abgabenschuld mit den Einnahmen der Beschwerdeführerin wird augenscheinlich, dass es sich um keine bloß die Rentabilität der Tätigkeit schmälernde Belastung geht, sondern die Erwerbstätigkeit vollständig unterbindet.*

*Aufgrund der Eigenart des Pokerspiels und seiner Gewinnmöglichkeiten ist es auch nicht möglich, den Spieler zur Abgabe von 16% des Einsatzes zu verhalten, da die Gewinnmöglichkeiten beim Pokerspiel eine derartig hohe Abschöpfung nicht zulassen würden. Bei einer durchschnittlichen Dauer einer solchen Ausspielung von rund 5 Minuten, hätte der Spieler innerhalb von kurzer Zeit (also nach spätestens 7 Spielen), 100% seines Einsatzes zusätzlich an Glücksspielabgabe zu entrichten. Ein solches Spiel wäre aufgrund der steuergesetzlichen Bestimmungen somit am Markt nicht konkurrenzfähig, somit für Spieler unzugänglich, wodurch diese Besteuerungsform daher faktisch einer Unterbindung des Pokerspiels im frei gewerblichen Unternehmerbereich gleichkommt.*

#### b. Unverhältnismäßiger Sachaufwand

*Weiters stellt sich der für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderliche Sachaufwand als unverhältnismäßig dar. Es kann der Beschwerdeführerin im Vergleich zu den Konzessionären und Internetanbietern in Folge des Abstellens bei der Bemessungsgrundlage auf das einzelne Spiel nicht zugemutet werden, notwendiges*

*zusätzliches eigenes Personal für die Erfassung der Einsatzhöhen an den jeweiligen Pokertischen einzusetzen, wodurch der Spielbetrieb in einer nicht vertretbaren Art und Weise gestört würde. Dies würde einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für die Beschwerdeführerin darstellen.*

*c. Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Schätzverfahren*

*Die aus den Spieleinsätzen resultierende Bemessungsgrundlagen können vom frei gewerblichen nur rechnerisch fiktiv und nicht auch ein rechtlich materieller Umsatz des Unternehmers erfasst werden. Aufgrund der in der Praxis daher kaum mögliche Erfassung der Spieleinsätze im Rahmen des Cash Games ist die Berechnung der Bemessungsgrundlage im Fall von Pokerausspielungen, wie selbst von der Finanzverwaltung eingeräumt wird, in der Regel nur im Schätzwege zu ermitteln. So auch im vorliegenden Fall. Eine Schätzung ist nicht zulässig, da eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen sei, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Da sich die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Fall der Ermittlung der Einsätze im Fall von Pokerausspielungen - wie im Punkt b. dargelegt als unverhältnismäßig erweist - gibt es auch für das Schätzungsverfahren keine sachliche Rechtfertigung.*

*Selbst wenn die unterschiedliche Besteuerung im öffentlichen Interesse liegen würde, wäre diese jedenfalls nicht erforderlich im Sinne der Verhältnismäßigkeitsprüfung: Die niedrigere Besteuerung von Konzessionären zeigt, dass allfällige taugliche Ziele auch mit einer niedrigeren (eben gleich niedrigen) Steuerlast verwirklicht werden können. Bei freien gewerblichen Unternehmern könnte dies bspw über die GewO geregelt werden. Stehen sich zwei im zu beurteilenden Zusammenhang gleichartige Gruppen gegenüber, können Grundrechtsbeschränkungen, die eine Gruppe schwerer treffen als die andere, nicht erforderlich sein: Die mildere Grundrechtsbeschränkung der einen Gruppe belegt, dass es gelindere Mittel zur Zielerreichung gibt als die schwerer wiegende Beschränkung der anderen Gruppe.*

*Im vorliegenden Zusammenhang stehen sich Konzessionäre und (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellte) Nicht-Konzessionäre gegenüber, wobei Konzessionäre einer mildereren Besteuerung unterliegen. Dies zeigt, dass es Alternativen zur höheren Besteuerung von gleichgestellten Nicht-Konzessionären gibt, die den angestrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrechte weniger einschränkenden, Weise erreichen lassen, nämlich die Besteuerung von Nicht-Konzessionären im selben Ausmaß wie von Konzessionären unter allfälliger Ergänzung anderer Begleitmaßnahmen.*

*Festzuhalten ist, dass das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Konzession zur Veranstaltung von Pokerausspielungen bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit keine Rolle spielt: Auch in Bezug auf Wirtschaftsteilnehmer, die zwar über keine konzessionelle Erlaubnis verfügen, zeigt die niedrigere Besteuerung der österreichischen*

Konzessionäre, dass die höhere Besteuerung von Nichtkonzessionären nicht erforderlich und daher verfassungswidrig ist.

Die höhere Steuerlast von gleichgestellten Nicht-Konzessionären stellt somit nicht das gelindste Mittel zur Zielerreichung dar und verletzt Art 6 StGG.

### 2.3. Abweisung der Aussetzung

In ihrer Begründung führt das Finanzamt an, dass die Aussetzung nicht zu bewilligen war, insoweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint. Demnach wird auf Judikatur des VwGH Bezug genommen, indem festgehalten wird, dass Poker als Glücksspiel zu definieren sei.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Beschwerdeführerin wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 2. Juni 2015 in Zusammenhang mit den zu Grunde liegenden Glücksspielabgabenbescheiden die Rechtsauffassung vertritt (auf diese sei ausdrücklich verwiesen), dass keine VfGH-Judikatur zur Verfassungskonformität hinsichtlich des Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit in Folge der oben angeführten Punkte vorliegt. Alleine aus diesem Aspekt kann abgeleitet werden, dass sich die Rechtsansicht des Finanzamtes hinsichtlich der mangelnden Erfolgsaussicht als nicht schlüssig erweist.

## 3. Poker als Glücksspiel Zeitraum 8/2013 - 2/2014

### 3.1. Auffassung der Finanzverwaltung

Demnach sei das Spiel „Poker“ gemäß der von der Finanzverwaltung angewendeten Rechtslage idF des GSpG nach dem 2.8.2013 trotz der Streichung des Wortes „Poker“ als dem § 1 Abs. 2 GSpG unter Verweis auf VwGH 4.8.2005, 2000/17/2013 als Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen, bei dem die Entscheidung vorwiegend oder überwiegend vom Zufall abhänge. Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 GSpG unterliegen einer Glücksspielabgabe von 1 6% Einsatz.

### 3.2. Auffassung der Beschwerdeführerin

Wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 2. Juni 2015 dargelegt vertritt die Beschwerdeführerin folgende Rechtsansicht hinsichtlich der Zulässigkeit der in ihren Räumlichkeiten durchgeführten Pokerausspielungen auf Basis des vorliegenden Gewerbescheines und der glücksspielabgabenrechtlichen Konsequenzen:

Im Erkenntnis vom 27.6.2013, (G 26/2013, G 90/2012) hat der Verfassungsgerichtshof das Wort „Poker“ in den §§ 1 Abs. 2, 22 und 60 Abs. 24 GSpG gestrichen und iZm § 22 GSpG als verfassungswidrig erkannt. Insofern stellt sich im angegebenen Zeitraum mangels gesetzlicher normierter Legaldefinition wiederum die Frage des Vorliegens eines Glücksspiels.

#### 3.2.1. Vorliegen von Geschicklichkeitsspielen

Die traditionellen Kartenspiele des Pokers sind vorwiegend Geschicklichkeitsspiele, die im Gegensatz zum typischen Glücksspiel nicht auf einem zivilrechtlichen Vertrag dem ausspielenden Unternehmer und den Spielern, sondern zwischen den Spielern beruhen.

*In dem von der Abgabenbehörde verwiesenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201) ist jedoch nicht generell ausgesprochen worden, dass alle Kartenspiele des Pokers Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes seien. Das durch die Behörde im Rahmen der Ermittlungen des dem VwGH zu Grunde gelegenen Verfahrens durch die Behörde vorgelegte Sachverständigengutachten besagte, dass der Ausgang der in Frage stehenden Pokerarten nicht ausschließlich, aber überwiegend vom Zufall abhingen. Der Sachverständige stützte seine These insbesondere auf mathematisch formalisierten Überlegungen, wonach die geringe Wahrscheinlichkeit eine bestimmte Kombination von Karten zu erhalten, die Wahrscheinlichkeit, dass ein Spieler seine Entscheidungen auf Basis der den Mitspielern zugeteilten Karten treffe, gegen Null gehe, weshalb der Ausgang des Spieles vorwiegend vom Zufall abhinge und deshalb ein Glücksspiel vorläge.*

*Dem ist entgegenzuhalten, dass die bei den traditionellen Pokerspielen maßgeblichen Umstände in diesem Gutachten keine ausreichende Berücksichtigung fanden bzw. als unmaßgeblich angesehen wurden, nämlich, dass das Spiel selbst von physisch-rationalen, strategischen Überlegungen und von der Geschicklichkeit der einzelnen Spielers abhängig ist, sodass ein Spieler durch Bluffen oder aufgrund der Reaktionen der Mitspieler selbst bei schlechteren Karten ein günstigeres Spielergebnis erreichen kann, als es die Kartenlage ohne Berücksichtigung des Spielverlaufes von Beginn an, also nach der Kartenverteilung, vorsehen würde. Während am Spielbeginn Gewinn und Verlust keineswegs feststehen, verändern sich die Gewinnchancen mit jeder auf Geschicklichkeit beruhenden Spielhandlung eines Spielers. Gewiss spielt bei Poker - wie bei jedem Kartenspiel - auch ein gewisses Maß an Zufall mit, es gibt aber keine mathematisch exakten Kriterien für die begriffliche, empirische Zuordnung des Pokers zu den typischen Glücksspielen, bei welchen schließlich nur der Zufall ausschlaggebend ist. Die Zuteilung der Karten ist bei Poker nämlich nicht überwiegend spielentscheidend, vielmehr ist für den Verlauf des Spieles die rational steuerbare Geschicklichkeit, lediglich unterstützt vom Zufall einer Kartenlage und dies über mehrere Spielfolgen (zB bei der Ausrichtung von Turnieren) maßgeblich. Die bloße Datenansammlung und die Wahrscheinlichkeitsrechnung über Kartenlagen können niemals Erfahrungswerte und vergleichende Beobachtungen der Wirklichkeit des Spielverhaltens einzelner Spieler über mehrere Spielverläufe ersetzen. Dies wird nicht zuletzt im Lebendspiel deutlich, wo bestimmte Pokerspieler über längere Zeiträume weltweite Dominanz ausspielen. Wenn die dort gespielten traditionellen Pokerspiele wirklich überwiegend vom Zufall abhängig wären, wäre die Umschlagshäufigkeit der an den weltweit höchstdotierten Turnieren Teilnehmern extrem hoch, dh. überwiegend verschiedene Spieler würden teilnehmen. Das Gegenteil ist der Fall, eine geringe Anzahl von meistens denselben Spielern ist teilnahmeberichtet und dominiert über einen längeren Zeithorizont gesehen, die Turnierszene (wie auch bei anderen Sportarten, wo die Weltrangliste auch nicht vom Zufall, sondern der Geschicklichkeit des Spielers abhängt). Dies wurde nunmehr auch versucht empirisch nachzuweisen. Durch eine neuen Methode wurde der relative Geschicklichkeitsvorteil im Pokerspiel quantifiziert und damit die Behauptung widerlegt,*

dass Pokerspieler ein Glücksspiel sei. Bei den durchgeführten wissenschaftlichen Untersuchungen wurde sichtbar, dass in einem vereinfachten Pokerspiel, bei dem jeder Akteur lediglich eine Entscheidung zu treffen hat, ein geschickter Spieler aufgrund seiner gewählten Strategie eine Favoritenrolle von 65:35 einnehmen könne. Im realen Pokerspiel hätten die Akteure einen größeren Handlungsspielraum zur Verfügung und daher wäre der Wert noch höher anzusetzen, weil die unterlegenen Spieler dann auch entsprechend mehr Möglichkeiten haben, Fehler zu machen.

Beweis: Martin Sture - „SKILL BEATS LUCK - Der Geschicklichkeitsfaktor im 'Pokerspiel", 2015 (ISBN 978-3734765940)

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass am Verhalten eines Gewinners, an seinen Chancen, Erfolgen und Misserfolgen über mehrere Spielverläufe nach empirischen Kriterien anhand seiner Kartenlage und Geschicklichkeit die rechtliche Qualifikation des Vorliegens eines Glücks- oder Geschicklichkeitsspieles zu prüfen wäre, und nicht auf einer Wahrscheinlichkeitsberechnung mathematisch veranschlagten Zufalls möglicher Kartenlagen in einem isoliert betrachteten Spiel.

Weiters ist festzuhalten, dass nicht alle Pokerspiele empirisch mit alle anderen Arten von Poker vergleichbar sind, da bei jeder Art von Poker unterschiedliche individuell empirische nachzuweisende Verhaltensweisen der Spieler maßgeblich sind. Da der Beschwerdeführer im angeführten Fall dem Gutachten des Finanzamtes nicht in gleicher fachlicher Art mittels eines Gegengutachtens gegenübergetreten ist, ist die Beweisführung des Vorliegens eines Glücksspieles im konkreten Fall auf eine Schlüssigkeitsprüfung beschränkt und nur eingeschränkt aussagefähig. Neben der Tatsache, dass der Entscheidung ihr nach § 63 Abs. 1 VwGG nur für den konkreten Fall verbindliche Wirkung zukommt, sind wir der Rechtsauffassung, dass die im Urteil angeführten Argumente nicht eins zu eins auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar sind und es sich bei den Pokerspielen ausschließlich um Geschicklichkeitsspiele handelt, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen.

In Folge der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass es sich bei Poker um kein Glücksspiel, sondern um ein Geschicklichkeitsspiel handelt, können im angegebenen Zeitraum auch keine Glücksspielabgaben anfallen.

### 3.2.2. Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG)

Durch Art 6 StGG ist die Erwerbsfreiheit garantiert. Geschützt ist jede auf wirtschaftlichen Erwerb gerichtete Tätigkeit. Das Halten von Poker ohne Bankhalter - ebenso wie das Vermitteln von Glücksspiel für andere Wirtschaftsteilnehmer - fällt daher in den Schutzbereich des Grundrechts. Auf Art 6 StGG können sich österreichische Staatsbürger und juristische Personen mit Sitz im Inland berufen, somit auch Unternehmer mit Sitz in Österreich oder österreichische Vermittler von (in- oder ausländischen) Unternehmen.

Nach der Rsp des Verfassungsgerichtshofs schützt Art 6 StGG nur vor intentionalen Eingriffen in die Erwerbsfreiheit, nicht jedoch vor Maßnahmen mit anderer Zielsetzung, die als faktische Nebenwirkung eine Einschränkung der Erwerbstätigkeit zur Folge haben. Die Normierung von Steuern hat offenkundig vor allem fiskalische Gründe; eine dadurch bewirkte Beschränkung der Erwerbstätigkeit wäre insofern nur eine faktische Be- bzw Verhinderung einer Erwerbstätigkeit.

Eingriffe in die Erwerbsfreiheit sind jedoch nur zulässig, wenn diese im öffentlichen Interesse geboten sind, zur Verwirklichung dieses öffentlichen Interesses geeignet und adäquat und auch sonst sachlich zu rechtfertigen ist - dh, wenn der Eingriff verhältnismäßig ist. Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer beschränkenden Maßnahme ist auch zu prüfen, ob Alternativen bestehen, die den angestrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrecht weniger einschränkenden, Weise erreichen lassen. Im Erkenntnis VfSlg 9750 und in jenem vom 5.12.2011 (B 533/11) sah der VfGH das Ziel der Eindämmung des Glücksspiels als im öffentlichen Interesse liegend und die geprüfte Besteuerung als sachlich gerechtfertigt an, jedoch nur dann und insoweit als das Vorliegen einer exzessiven, das Wesen dieser Grundrechte beeinträchtigenden Regelung nicht vorliegt. Dies ist jedoch vorliegend der Fall, da die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bei Rechtmäßigkeit der Besteuerung in dieser Form sämtliche nicht konzessionierte Unternehmer die Pokerausspielungen durchführen insbesondere den Erwerbszweig der freien gewerblichen Unternehmer mit Inkrafttreten der Bestimmung mit 1.1.2011 schlagartig und ohne Möglichkeit der Tätigkeitsausübung ausschalten würde.

Die hier geprüften Umstände - höhere Besteuerung von (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellten) Nicht-Konzessionären im Vergleich zu Konzessionären zum Zweck der Zurückdrängung des Glücksspiels - stellen sich allerdings als unverhältnismäßig dar:

Die Unverhältnismäßigkeit des § 57 Abs. 1 GSpG idF der GSpG-Novelle 2010 ist insbesondere daraus zu erblicken, dass die Besteuerung nicht vom tatsächlichen Betriebsumsatz des Unternehmens, sondern von der Höhe der Einsätze der Pokerspieler erhoben wird.

#### d. Exzessive Besteuerung

Der Beschwerdeführerin ist es nicht möglich eine höhere Steuerlast an Glücksspielabgabe zu tragen als den Rohertrag den sie erwirtschaftet (vgl. in den Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellungen im zu Grunde liegenden Prüfungszeitraum). Kein Unternehmer kann eine Erwerbstätigkeit ausführen, bei der die Glücksspielabgabenbelastung - ohne Berücksichtigung weiterer Steuern höher ist, als der Rohertrag, mit dem er seine laufenden Aufwendungen (Miete, Personal, etc.) zu bestreiten hat. Dies kommt die Belastung der Pokerausspielungen mit Glücksspielabgaben iSd § 57 Abs. 1 GSpG einer Erdrosselungsbesteuerung gleich, das de facto einem Berufsverbot gleichkommt. Vergleicht man die festgesetzte Abgabenschuld mit den Einnahmen der Beschwerdeführerin wird augenscheinlich, dass es sich um keine bloß die Rentabilität

der Tätigkeit schmälernde Belastung geht, sondern die Erwerbstätigkeit vollständig unterbindet.

Aufgrund der Eigenart des Pokerspiels und seiner Gewinnmöglichkeiten ist es auch nicht möglich, den Spieler zur Abgabe von 16% des Einsatzes zu verhalten, da die Gewinnmöglichkeiten beim Pokerspiel eine derartig hohe Abschöpfung nicht zulassen würden. Bei einer durchschnittlichen Dauer einer solchen Ausspielung von rund 5 Minuten, hätte der Spieler innerhalb von kurzer Zeit (also nach spätestens 7 Spielen), 100% seines Einsatzes zusätzlich an Glücksspielabgabe zu entrichten. Ein solches Spiel wäre aufgrund der steuergesetzlichen Bestimmungen somit am Markt nicht konkurrenzfähig, somit für Spieler unzugänglich, wodurch diese Besteuerungsform daher faktisch einer Unterbindung des Pokerspiels im frei gewerblichen Unternehmerbereich gleichkommt.

#### e. Unverhältnismäßiger Sachaufwand

Weiters stellt sich der für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderliche Sachaufwand als unverhältnismäßig dar. Es kann der Beschwerdeführerin im Vergleich zu den Konzessionären und Internetanbietern in Folge des Abstellens bei der Bemessungsgrundlage auf das einzelne Spiel nicht zugemutet werden, notwendiges zusätzliches eigenes Personal für die Erfassung der Einsatzhöhen an den jeweiligen Pokertischen einzusetzen, wodurch der Spielbetrieb in einer nicht vertretbaren Art und Weise gestört würde. Dies würde einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für die Beschwerdeführerin darstellen.

#### f. Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Schätzverfahren

Die aus den Spieleinsätzen resultierende Bemessungsgrundlagen können vom frei gewerblichen nur rechnerisch fiktiv und nicht auch ein rechtlich materieller Umsatz des Unternehmers erfasst werden. Aufgrund der in der Praxis daher kaum möglichen Erfassung der Spieleinsätze im Rahmen des Cash Games ist die Berechnung der Bemessungsgrundlage im Fall von Pokerausspielungen wie selbst von der Finanzverwaltung eingeräumt wird in der Regel nur im Schätzwege zu ermitteln. So auch im vorliegenden Fall. Eine Schätzung ist nicht zulässig, da eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nur ausnahmsweise für jene Fälle vorgesehen sei, in denen der Abgabepflichtige hinter seinen Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren zurückbleibe oder die Ermittlung ausnahmsweise aus objektiven Gründen nicht möglich sei. Da sich die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Fall der Ermittlung der Einsatzte im Fall von Pokerausspielungen - wie im Punkt b. dargelegt als unverhältnismäßig erweist - gibt es auch das Schätzungsverfahren keine sachliche Rechtfertigung.

Selbst wenn die unterschiedliche Besteuerung im öffentlichen Interesse liegen würde, wäre diese jedenfalls nicht erforderlich im Sinne der Verhältnismäßigkeitsprüfung: Die niedrigere Besteuerung von Konzessionären zeigt, dass allfällige taugliche Ziele auch mit einer niedrigeren (eben gleich niedrigen) Steuerlast verwirklicht werden können. Bei freien gewerblichen Unternehmern könnte dies bspw über die GewO geregelt

werden. Stehen sich zwei im zu beurteilenden Zusammenhang gleichartige Gruppen gegenüber, können Grundrechtsbeschränkungen, die eine Gruppe schwerer treffen als die andere, nicht erforderlich sein: Die mildere Grundrechtsbeschränkung der einen Gruppe belegt, dass es gelindere Mittel zur Zielerreichung gibt als die schwerer wiegende Beschränkung der anderen Gruppe.

Im vorliegenden Zusammenhang stehen sich Konzessionäre und (aufgrund des Unionsrechts den Konzessionären gleichgestellte) Nicht-Konzessionäre gegenüber, wobei Konzessionäre einer milderen Besteuerung unterliegen. Dies zeigt, dass es Alternativen zur höheren Besteuerung von gleichgestellten Nicht-Konzessionären gibt, die den angestrebten Zweck in einer gleich wirksamen, aber die Grundrechte weniger einschränkenden, Weise erreichen lassen, nämlich die Besteuerung von Nicht-Konzessionären im selben Ausmaß wie von Konzessionären unter allfälliger Ergänzung anderer Begleitmaßnahmen.

Festzuhalten ist, dass das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Konzession zur Veranstaltung von Pokerausspielungen bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit keine Rolle spielt: Auch in Bezug auf Wirtschaftsteilnehmer, die zwar über keine konzessionelle Erlaubnis verfügen, zeigt die niedrigere Besteuerung der österreichischen Konzessionäre, dass die höhere Besteuerung von Nichtkonzessionären nicht erforderlich und daher verfassungswidrig ist.

Die höhere Steuerlast von gleichgestellten Nicht-Konzessionären stellt somit nicht das gelindeste Mittel zur Zielerreichung dar und verletzt Art 6 StGG.

Aus den angeführten Gründen wird die Rechtsansicht vertreten, dass keine Glücksspielabgabe auf ein Kartenspiel in Form von Poker im genannten Zeitraum einzuhaben ist.

Der oben angeführte Bescheide wird daher angefochten und ihre Aufhebung beantragt.

### 3.3. Abweisung der Aussetzung

In ihrer Begründung führt das Finanzamt an, dass die Aussetzung nicht zu bewilligen war, insoweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint. Demnach wird für den auf Judikatur des VfGH Bezug genommen, indem festgehalten wird, dass es dem Gesetzgeber freistehe, Poker als Glücksspiel zu definieren.

Festzuhalten ist, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Poker nicht per Legaldefinition als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG definiert wurde und die zitierte Judikatur sohin nicht anwendbar ist.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Beschwerdeführerin wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 2. Juni 2015 in Zusammenhang mit den zu Grunde liegenden Glücksspielabgabenbescheiden die Rechtsauffassung vertritt, die Einschlägigkeit der Judikatur des VwGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201 auf die obig genannten Einwände und die zwischenzeitliche Weiterentwicklung des Erkenntnisstandes zu Poker als Geschicklichkeitsspiel nicht gegeben ist, da diese in der Judikatur des

*Verwaltungsgerichtshofes noch nicht gewürdigt wurden. Die zitierte BFG Judikatur ist keine höchstgerichtliche Judikatur. Dies gilt sowohl für Pokerturniere als auch für „Cash Games“.*

*Weiters ist dem entgegenzuhalten, dass es keine VfGH-Judikatur zur Verfassungskonformität hinsichtlich des Rechts auf Freiheit der Erwerbstätigkeit in Folge der oben angeführten Punkte vorliegt.*

*Alleine aus diesem Aspekt kann abgeleitet werden, dass sich die Rechtsansicht des Finanzamtes hinsichtlich der mangelnden Erfolgsaussicht als nicht schlüssig erweist.*

*Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend sämtliche angefochtene Bescheide stellen wir den*

#### **ANTRAG**

*gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b BAO idgF auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat, den*

#### **ANTRAG**

*gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a. und lit. b BAO idgF auf mündliche Verhandlung.“*

-----

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.7.2016 wies die Finanzbehörde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

*„M i t dem aufgehobenen Bescheid wurde betreffend die beantragte Aussetzung der Einhebung der Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2013 und Februar 2013 nicht über den gesamten beantragten Aussetzungsbetrag abgesprochen. Wie auch in der Bescheidbegründung ausgeführt, ist bereits darin eine Unrichtigkeit des Spruches zu erblicken. Im Übrigen liegt eine Unrichtigkeit des Spruches vor, da gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen ist, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint. Mit der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde bereits ausführlich dargelegt, dass die im Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag stehende Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint.*

*Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, Poker sei im Zeitraum 8/2013 - 2/2014 nicht als Glücksspiel anzusehen gewesen, ist festzuhalten, dass die Glücksspieleigenschaft von Poker - abgesehen von zahlreichen Entscheidungen des UFS bzw. des BFG - bereits durch höchstgerichtliche Judikatur bestätigt wurde (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hat sich der VwGH auch mit Umständen auseinandergesetzt, die man der Geschicklichkeit eines Spielers zuschreiben könnte. Der VwGH hält insbesondere fest, dass der Umstand, dass allenfalls ein Spieler durch Bluffen selbst bei schlechten Karten ein günstiges Spielergebnis erreichen könnte (was man der Geschicklichkeit eines Spielers zuschreiben könnte) und dass ein Spieler darüber hinaus seine Entscheidungen nicht allein von den*

*mathematischen Wahrscheinlichkeiten, welches Blatt die Mitspieler angesichts der bekannten (offen zugeteilten) Karten haben könnten, sondern auch von deren Verhalten während des Spiels abhängig machen könnte, den Spielen nicht den Charakter als Glücksspiel nimmt.*

*Poker war daher auch im oben angeführten Zeitraum als Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG anzusehen. Diese Ansicht entspricht der höchstgerichtlichen Rechtsprechung.*

*Zur behaupteten Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit wird erneut auf die Rechtsprechung des VfGH verwiesen: Gegen das Erkenntnis des BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, mit welchem dieses die Rechtsansicht des Finanzamtes und damit die Glücksspielabgabepflicht von Ausspielungen in Form von Poker-Cashgames und Pokerturnieren gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bestätigt hat, wurde Beschwerde an den VfGH erhoben. Mit Beschluss vom 19.2.2015, E 293/2015, lehnte der VfGH die Behandlung dieser Beschwerde mit Beschluss ab und begründete dies wie folgt:*

*„Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG, sowie der Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva.; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 15.585/2002, 1 6.740/2002, 16.923/2003).“*

*Der von der Beschwerdeführerin vertretenen Rechtsansicht, es liege eine Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Freiheit der Erwerbstätigkeit vor, kann daher unter Verweis auf die Rechtsprechung des VfGH nicht gefolgt werden.*

*Im Lichte der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung erscheint die im Zusammenhang mit dem Aussetzungsantrag stehende Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend. Die Aufhebung des Bescheides erfolgte aus den angeführten Gründen zu Recht, es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“*

-----

Mit Schriftsatz vom 1.8.2016 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wiederholte ihr bisheriges Beschwerdevorbringen, ohne dieses zu ergänzen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 212a BAO lautet:

(1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder
- b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Zu Recht wird im zugrunde liegenden Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und auch in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, dass der Bescheid über die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO schon deswegen rechtswidrig ist, weil er über den Aussetzungsantrag vom 2.6.2015 nur teilweise und dies ohne Begründung hinsichtlich der Abweichungen vom Anbringen abgesprochen hat. Es ist weder aus dem Spruch noch aus der Begründung des Bescheides über die Aussetzung der Einhebung vom 16.6.2015 ersichtlich, ob und aus welchen Erwägungen dem Antrag nur in eingeschränktem (betragsmäßig und hinsichtlich einzelner Zeiträume) Ausmaß Rechnung getragen wurde. Es ist somit nicht erkennbar, ob mit dem Bescheid dem Antrag auf Aussetzung nur teilweise Folge gegeben wurde oder ob über bestimmte Zeiträume gar nicht abgesprochen wurde. Der Bescheid über die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom

16.6.2015 war daher schon aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit behaftet und gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Gemäß § 212a Abs. 2 BAO ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint. Auch insoweit war der aufgehobene Bescheid aus folgenden Erwägungen mit Rechtswidrigkeit behaftet:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.1997, 97/14/0138) ist es nicht Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens, die Beschwerdeentscheidung vorwegzunehmen, sondern haben die Abgabenbehörden (und Gerichte) bei Prüfung der Voraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung die Erfolgsaussichten lediglich anhand des Beschwerdevorbringens zu beurteilen, wobei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.9.1993, 93/17/0055, insbesondere auch auf die jeweils herrschende (insbesondere publizierte) Rechtsprechung Bedacht zu nehmen ist. Ein Rechtsmittel erscheint nur insoweit wenig erfolgversprechend, als seine Erfolglosigkeit offenkundig ist. Als offenkundig erfolglos kann eine Beschwerde etwa insoweit angesehen werden, als sie nach Maßgabe des § 252 BAO zwingend abzuweisen ist, das Beschwerdebegehren mit der Rechtslage eindeutig in Widerspruch steht, der Abgabepflichtige eine der ständigen Judikatur der Höchstgerichte widersprechende Position bezieht oder ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er sich auf gesicherte Erfahrungstatsachen oder auf eine längerwährend unbeanstandet geübte Verwaltungspraxis stützt.

Im Zuge der Beurteilung einer Beschwerde nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO sind deren Erfolgsaussichten lediglich abzuschätzen. Eine Beschwerde kann nicht schon deshalb von Vornherein als wenig erfolgversprechend angesehen werden, weil sich der abgabenbehördliche Bescheid im Bereich des möglichen Verständnisses einer verschiedene Interpretationen zulassenden Vorschrift bewegt und zur konkreten Streitfrage noch keine eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Lediglich dann, wenn die Beschwerde einen Standpunkt vertritt, welcher mit zwingenden Bestimmungen ganz eindeutig und ohne jeden Zweifel unvereinbar ist oder mit der ständigen Rechtsprechung in Widerspruch steht, könnte von einer wenig Erfolg versprechenden Beschwerde die Rede sein (VwGH 31.7.2003, 2002/17/0212).

Wie im angefochtenen Bescheid und auch in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt und auch durch zitierte Judikate eindeutig untermauert, richtete sich das Beschwerdebegehren in der zugrunde liegenden Abgabensache gegen die ständige Rechtsprechung der Höchstgerichte und des Bundesfinanzgerichtes.

Mittlerweile hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 31.7.2019, RV/5100045/2014, die Beschwerde vom 26.11.2014 betreffend die zugrundeliegenden Abgabensache als unbegründet abgewiesen.

Der gegenständliche Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13.05.2016, mit dem der Bescheid vom 19.6.2015 über die Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) der Glückspielabgabe Jänner und Februar 2013 sowie

Juni 2013 bis Februar 2014 samt zugehöriger Säumniszuschläge gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, erweist sich daher als rechtmäßig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis passiert auf der zitierten ständigen und einheitlichen Rechtsprechung der Höchstgerichte. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 24. Oktober 2019