

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen der ****Bf.+ADRESSE****

I.) Rechtsgeschäftsgebühren

I.1.) gegen sechs Bescheide gemäß § 201 BAO vom 14. April 2008 alle StNr.

****x1**** des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idFv BGBl. I 2010/54 (Kartenspokerspiel), **Zeitraum April/Mai bis September 2007**, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend 1. die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in Form von „*sit and go* Turnierspielen (RV/7102002/2008) und 2. die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in Form von Tageturnierspielen (RV/7102003/2008) werden als unbegründet abgewiesen.

Die zwei Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend 3. „Jackpots“ und „*high hands*“ bei den Kartenspokerspielvarianten „*seven card stud*“, „*texas holdem*“ und „*omaha*“ (RV/7102004/2008) wird stattgegeben und

der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Bescheid 4. die Kartenspokerspielvariante „*seven card stud*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (RV/7102005/2008) wird als unbegründet abgewiesen, der Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert und die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG 1957 idFv dem 1.1.2011 von der Bemessungsgrundlage 38.275,47 x 25% in Höhe von 9.568,87 Euro festgesetzt.

Die Beschwerde gegen den Bescheid 5. die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in den Limitvarianten „*limit*“ und „*no limit*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (RV/7102006/2008) wird als unbegründet abgewiesen, der Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert und die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG 1957 idFv dem 1.1.2011 von der Bemessungsgrundlage 2.777.804,10 x 25% in Höhe von 694.451,03 Euro festgesetzt.

Der Beschwerde gegen den Bescheid 6. die Kartenspokerspielvariante „*omaha*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (RV/7102007/2008) wird teilweise stattgegeben, der Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert und die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG 1957 idFv dem 1.1.2011 von der Bemessungsgrundlage 92.554,58 x 25% in Höhe von 23.138,65 Euro festgesetzt.

Die Fälligkeit der mit diesen Entscheidungen festgesetzten Mehrbeträge der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

I.2.) gegen vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 1. August 2011 alle StNr.

****x1**** des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idFv BGBl. I 2010/54 (Kartenspokerspiel - *Cashgame* und Turnierform) **Zeitraum 23. bis 31.12.2009 und 1.1. bis 7.2.2010** (RV/7102748/2011, RV/7102749/2011, RV/7102750/2011, RV/7102751/2011) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die vier Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof betreffend Rechtsgeschäftsgebühren ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II.) Anträge gemäß § 212a BAO

II.1.) gegen einen Bescheid vom 9. Juli 2008 und gegen vier Bescheide vom 10. Juli 2008 alle StNr.

****x1**** des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Abweisung der Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom 16.5.2008 **Zeitraum April/Mai bis September 2007** (RV/7102726/2008, RV/7102727/2008, RV/7102728/2008, RV/7102729/2008, RV/7102730/2008) , zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

II.2.) gegen vier Bescheide vom 21. September 2011 alle StNr. ****x1**** des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Abweisung der Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom 4.8.2011, **Zeitraum 23. bis 31.12.2009 und 1.1. bis 7.2.2010** (RV/7103098/2011, RV/7103099/2011, RV/7103100/2011, RV/71030101/2011) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof betreffend Abgabensicherungsangelegenheiten ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Ist Poker ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG und unterliegen konzessionslos veranstaltete Kartenspokerspiele den Rechtsgeschäftsgebühren?

Ist die Schätzung der Anzahl der Spiele pro Stunde durch die Angestellten der Bf. zu hoch? Ist ein Degressionsabschlag vorzunehmen, um der Wegbesteuerung des Spielkapitals entgegenzuwirken?

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

I. Rechtsgeschäftsgebühren

A.) Verfahren

Die Bf. eröffnete am ****DATUM**** in ****ORT**** eine neue Pokerspielstätte, das ****POKERSPIELSTÄTTE**** und bot interessierten Personen die Möglichkeit, an von ihr in den Räumlichkeiten des Casinos organisierten Kartenspielen mit Geldeinsatz teilzunehmen. Sie tritt nicht als Bankhalter auf und ist an den Kartenspielen, die im Rahmen ihres Casinos gespielt werden, nicht beteiligt. In den Veranstaltungsräumen sind Pokertische aufgestellt. Spielbetrieb ist von 0 bis 24 Uhr an 365 Tagen im Jahr. Gespielt werden die Kartenspiele *Seven Card Stud*, *Texas Hold'Em* und *Omaha* in Form von Pokerturnieren sowie *Cashgames* in verschiedenen Limits. Weiters wird fast täglich das Spiel „*sit and go*“, eine weitere Kartenpokerspielvariante angeboten.

Im Februar 2007 wurde der Gewerbeantritt und die Geschäftsführerbestellung zu der Gewerbeberechtigung „*Halten von erlaubten Kartenspielen, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter*“ dem Magistrat gemäß § 340 Abs. 4 GewO 1994 zur Kenntnis angemeldet.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vertrat die Rechtsansicht, dass durch die veranstalteten Kartenspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in der Fassung der Novelle BGBl. 1993/965 verwirklicht wird. Das Finanzamt führte daher gemäß § 151 BAO Prüfungen durch und ermittelte im Zusammenwirken mit der Bf., dass je nach der Einsatzhöhe beim Kartenspiel, die bei einem bestimmten Tisch vereinbart ist, sich beim einzelnen Pokerspiel geschätzte Gewinne ergaben, von welchem noch der Spieleinsatz des Gewinners in Abzug gebracht wurde. Somit wurde der Gewinn je Spiel ermittelt.

I.1.) Sechs Bescheide vom 14. April 2008

Auf Grund der unterbliebenen Selbstberechnung der Gebühr und der Ergebnisse der durchgeführten Nachschau **erließ das Finanzamt am 14. April 2008 sechs Bescheide gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO über den Zeitraum von Mai bis September 2007**, und setzte je nach Spielform für 1. Die Kartenpokerspielvariante „*texas holdem*“ in Form von „*sit and go* Turnierspielen“ (90.569,85 Euro), 2. Die Kartenpokerspielvariante „*texas holdem*“ in Form von Tagesturnierspielen (147.618,79 Euro), 3. „Jackpots“ und „*high hands*“ bei den Kartenpokerspielvarianten „*seven card stud*“, „*texas holdem*“ und „*omaha*“ (22.300 Euro), 4. Die Kartenpokerspielvariante „*seven card stud*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (9.288 Euro), 5. Die Kartenpokerspielvariante „*texas holdem*“ in den Limitvarianten „*limit*“ und „*no limit*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (673.149,28 Euro) und 6. Die Kartenpokerspielvariante „*omaha*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (44.842,50 Euro) die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG fest. Jeder Bescheid umfasst mehrere Seiten Begründung und, bis auf 3., mehrere angehängte DIN A3 Blätter mit den Berechnungen.

Fristgerecht wurden **Berufungen/Beschwerden vom 16. Mai 2008** gegen die sechs Bescheide vom 14. April 2008 erhoben. Eingewendet wurde,

- dass es sich beim Kartenpokerspiel nicht um ein Glücksspiel, sondern um ein Geschicklichkeitsspiel handle. Dazu sei ein Gutachten vorgelegt worden und die Bf. habe dazu ein Gutachten vom Finanzamt beantragt. Dass ein Gutachten einzuholen sei, ergäbe sich bereits aus den Erkenntnissen VwGH 30.4.1985, 84/14/0175 und VwGH 18.12.1995, 95/16/0047. Die Bf. legte einen Zwischenentscheid von 18. März 2008 GeschäftsNr. B-506/2008 ua des Schweizer Bundesverwaltungsgerichtes in Kopie bei.
- dass die von der Bf. angebotenen Kartenpokerspiele dadurch, dass sie gegen das Glücksspielmonopol verstoßen würden, aufgrund des § 879 Abs. 1 ABGB nichtig wären, weswegen mangels Zustandekommens gültiger Rechtsgeschäfte keine Rechtsgeschäftsgebühr anfällt. Setze der Tatbestand ein gültiges Rechtsgeschäft voraus, gelte § 23 Abs. 2 BAO nicht. Das Finanzamt habe in den Bescheid aufzunehmen, ob die Tätigkeit der Bf. erlaubt sei, denn nur diese könne zu einer Gebührenpflicht führen.
- dass die Turnierspiele nicht gebührenpflichtig seien, das ergäbe sich beispielsweise aus UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05. Darüber hinaus sei es verfehlt, wenn bei Turnierspielen vom Einzelspiel ausgegangen werde (Beschwerde zu 2.)
- Was den Bescheid betreffend Rechtsgeschäftsgebühren für Jackpot bzw. der „*high hands*“ anbelange, sei die Ausspielung des Jackpot bzw. der „*high hands*“ entgegen dem Finanzamt kein eigenes zu betrachtendes Spiel, sondern die Auszahlung erfolge im Rahmen des jeweiligen Pokerspiels bei den *Cashgames* und stelle daher einen untergeordneten Bestandteil dar. Denn der Spieler ziele nicht auf eine „*high hand*“ beim Spiel ab, sondern darauf, das eigentliche Spiel zu gewinnen. Es läge auch kein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vor, da die Dotation für den Jackpot bzw. die „*high hands*“ aus dem allgemeinen Pot im Zuge des eigentlichen Pokerspiels entnommen werde, an welchem der Spieler teilnehme, weswegen der Spieler weder einen

gesonderten Einsatz leiste, noch könne die Teilnahme an diesem Teilbereich des Spiels zu einer Vermögensverminderung führen. (Beschwerde zu 3.).

- Aufgrund des Umstandes, dass bei einem Spiel von acht Spielern, denen das gleiche Spielkapital zur Verfügung stehe, bereits nach zwölf Spielen das am Tisch vorhandene Spielkapital nahezu durch die nach jedem einzelnen Spiel abzuziehenden Rechtsgeschäftsgebühren aufgezehrt sei, sei von der Bemessungsgrundlage ein „Degressionsabschlag“ von 42%, wie beispielweise bei UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05, vorzunehmen (Beschwerde zu 4. und 5.).
- Für die Anzahl der Spiele pro Stunde sei ein Sachverständigengutachten einzuholen, da das Finanzamt für „*Texas Hold'em no limit*“ 20 und für „*Texas Hold'em limit*“ 17 festgelegt habe, der Geschäftsführer der Bf., ****GESCHÄFTSFÜHRER****, habe hier 14 Spiele pro Stunde angegeben, was ebenfalls eine gefühlsmäßige Schätzung sei. Durch eine geringere Anzahl der Spiele pro Stunde würde sich eine geringere Bemessungsgrundlage ergeben. (Beschwerde zu 5.).
- Dasselbe gelte für die Anzahl der Spiele pro Stunde für „Omaha“, welche vom Finanzamt mit 10 festgelegt worden seien. Die dem Bescheid angeschlossene Tabelle weise als Gewinne für das Spiel „Omaha“ einen Betrag von 89.685 Euro aus, weswegen die Rechtsgeschäftsgebühr von diesem Betrag und nicht von der im Bescheid genannten Bemessungsgrundlage von 179.370 Euro festzusetzen wäre. (Beschwerde zu 6.)

Im **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt, die Berufungen/Beschwerden

- gegen die Bescheide 1. und 2. abzuweisen,
- gegen den Bescheid 3. betreffend „Jackpots“ und „*high hands*“ stattzugeben,
- gegen die Bescheide 4. und 5. abzuweisen, die „Jackpots“ und „*high hands*“ einzubeziehen und eine „Verböserung“ vorzunehmen und
- gegen den Bescheid 6. teilweise stattzugeben, weil irrtümlich die Rechtsgeschäftsgebühr in doppelter Höhe vorgeschrieben worden war und die „Jackpots“ und „*high hands*“ einzubeziehen.

Zum Berufungs/Beschwerdevorbringen replizierte das Finanzamt sehr umfangreich und ausführlich.

Am 9. Juli 2008 wurde die Bf. von der Vorlage der Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz verständigt und ihr eine Ausfertigung des Vorlageberichtes als Beilage mitgereicht.

I.2.) Vier Bescheide vom 1. August 2011

Auf Grund der unterbliebenen Selbstberechnung der Gebühr **erließ das Finanzamt am 1. August 2011 vier Bescheide** gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und setzte die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG fest für 1. die Kartenpokerspielvarianten „*texas Hold'em*“, „*seven card stud*“ „*omaha*“ in Form von *Cashgame*-Spielen **für den Zeitraum 23.12. bis 31.12.2009** (Gebühr: 71.628,20 Euro), für 2. die Kartenpokerspielvarianten „*texas Hold'em*“, „*seven card stud*“ „*omaha*“ in Form von *Cashgame*-Spielen **für den Zeitraum 1.1. bis 7.2.2010 (Gebühr: 264.878,86 Euro)**,

für 3. die Kartenpokerspielvarianten „*texas Hold'em*“ in Form von Tagesturnierspielen für den Zeitraum 23.12. bis 31.12.2009 (Gebühr: 3.395,25 Euro) und für 4. die Kartenpokerspielvarianten „*texas Hold'em*“ in Form von Tagesturnierspielen für den Zeitraum 1.1. bis 7.2.2010 (Gebühr: 13.992,75 Euro).

Fristgerecht wurden **Berufungen/Beschwerden vom 4. August 2011** gegen die vier Bescheide vom 1. August 2011 im Wesentlichen mit demselben Vorbringen erhoben. Darüber hinaus bekämpft die Bf. ihre Heranziehung als Schuldnerin der Rechtsgeschäftsgebühren.

Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, die Berufungen/Beschwerden vom 4. August 2011 als unbegründet abzuweisen.

Am 20. September 2011 wurde die Bf. von der Vorlage der Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz verständigt und ihr eine Ausfertigung des Vorlageberichtes als Beilage mitgereicht.

B. Rechtliche Beurteilung

1. Gesetzliche Grundlagen

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).*

§ 1 Abs. 1 GSpG in der damaligen Fassung lautete: *Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen.*

§ 28 Abs. 3 GebG aF lautete: *Zur Entrichtung der Gebühr sind ... bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie **die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren**, zur ungeteilten Hand verpflichtet. ...*

Gemäß **§ 184 Abs. 1 BAO** hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

§ 879 Abs. 1 ABGB lautet: *Ein Vertrag, der gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt, ist nichtig.*

§ 23 Abs. 2 BAO lautet: *Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.*

§ 23 Abs. 3 BAO *Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen des Mangels der Rechts- oder Handlungsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.*

§ 23 Abs. 4 BAO *Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes ist für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.*

Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 54/2010 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG tritt § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 54/2010 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft und ist letztmalig auf alle Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entsteht. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 und 58 GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und Z 8 GebG. (658 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Materialien, Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu §§ 57 bis 59 und § 60 Abs. 22 GSpG, zu Artikel 3, Änderung des Gebührengesetzes 1957 und zu Artikel 6).

Im den vorliegenden Beschwerdesachen wurde der Sachverhalt vor dem 1.1.2011 verwirklicht.

2. Zur Person der Bf.

Die Bf. eröffnete am ****DATUM**** in ****ORT**** eine neue Pokerspielstätte, das ****POKERSPIELSTÄTTE****. In den Veranstaltungsräumen waren 58 Pokertische aufgestellt, dazu kamen später noch 20 Tische in einem neu ausgebauten Raum. Das Kartenkasino hat rund um die Uhr an 365 Tagen geöffnet. Angeboten werden die gängigen Pokervarianten *Seven Card Stud*, *Texas Hold'Em* und *Omaha* in Form von Pokerturnieren sowie *Cashgames* in verschiedenen Limits. Weiters wird fast täglich das Spiel „*sit and go*“ angeboten. Am Eröffnungstag wurden ca. 25 Tische bespielt.

Die Bf. ist unter der Firmenbuchnummer ****x2**** eingetragen.

Mit Beschluss des **GERICHTSBESCHLUSS** wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet und die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter der Bf. war Rechtsanwalt ****MASSEVERWALTER****.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem (Gemein)schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und 2 Abs. 2 IO). Nach Insolvenzeröffnung tritt der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO. Auch in einem Abgabungsverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem

Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Während des Konkursverfahrens dürfen weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide, an den Gemeinschuldner gerichtet werden. (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0044; VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.5.2015, RV/6100353/2013). Gemäß § 1024 ABGB (ursprüngliche Fassung) iVm § 26 BAO erlöschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat (§ 83 Abs. 2 BAO; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 04.12.2003, RV/0176-G/02; BFG 14.10.2014, RV/7300056/2012; BFG 17.02.2015, RV/7100138/2011).

Das Finanzamt hat daher die sechs Rechtsgebührenbescheide vom 14.4.2008 betreffend die Zeiträume Mai bis September 2007 richtigerweise an die Bf. zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war. Das Finanzamt hat die vier Rechtsgebührenbescheide vom 1.8.2011 für die Zeiträume 23.12. bis 31.12.2009 und vom 1.1.2010 bis 7.2.2010 richtigerweise an den Rechtsanwalt ****MASSEVERWALTER**** als Masseverwalter der Bf. zugestellt, da diese zu diesem Zeitpunkt noch in Konkurs war.

Mit Beschluss des **GERICHTSBESCHLUSS_2**** wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und mit 23.8.2012 die Funktion des Rechtsanwaltes ****MASSEVERWALTER**** als Masseverwalter der Bf. gelöscht.

Der Abgabenschuldner wird zwar durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig, und er verliert seine Handlungsfähigkeit, aber das führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit (*Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 233). Gemäß § 59 IO (früher 59 KO) tritt der (Gemein)Schuldner ua. durch den rechtskräftigen Beschluss, dass der Konkurs bzw. das Insolvenzverfahren aufgehoben wird, wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen. Durch die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplanes bzw. die rechtskräftige Aufhebung des Konkurses bzw. des Insolvenzverfahrens hört somit die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters auf, der (Gemein)Schuldner – dessen fortbestehende rechtliche Existenz vorausgesetzt – wird wieder selbst verfügungsfähig. (OGH 24.06.1999, 8 Ob 190/98v; VwGH 23.05.2007, 2005/08/0123, UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.05.2015, RV/6100353/2013-ergangen zu Lohnsteuer-Arbeitgeber).

Entscheidungen sind nun wieder an die Bf., die bis dato im Firmenbuch nicht gelöscht wurde, zuzustellen. (Vgl. OGH 28.06.2007, 3 Ob113/07z). Da Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hatte, erloschen sind, erfolgt keine Zustellung an den früheren Vertreter Rechtsanwalt ****RECHTSANWALT+ADRESSE****

3. Erwägungen

3.1. Zum Beschwerdepunkt, ob Poker ein Glücksspiel ist

Die Bf. bot interessierten Personen die Möglichkeit, Kartenpokerspiele zu spielen, vor dem 1.1.2011 an und verwirklichte damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG. Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 wurde § 33 TP 17 GebG geändert und die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG traten in Kraft. Der Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren für die Bf. sei vorausgeschickt, dass die ständige Rechtsprechung des UFS/BFG die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG des Kartenpokerspiels und anderer Kartenglücksspiele als Vorgängerbestimmungen der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in der Fassung vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 GSpG nF und § 1 Abs. 2 GSpG nF bejaht hat (ausführlich siehe BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011) .

Poker wurde vom VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 als Glücksspiel eingestuft, und mit der expliziten Nennung von „Poker und seinen Varianten“ durch die Glücksspielnovelle 2008, BGBl. I 54/2010 in § 1 Abs. 2 GSpG hat das Glücksspielgesetz dem Rechnung getragen und klargestellt, dass Poker ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. § 1 Abs. 2 GSpG trat gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 19.7.2010. Vom 19.7.2010 bis 31.12.2010 stehen § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. § 1 Abs. 2 GSpG ist ein integrierter Bestandteil von § 1 Abs. 1 GSpG.

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. I 2010/73 wurde eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. (*Strejcek* in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 35, 36). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen, **doch der Verfassungsgerichtshof hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf „auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist.... Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.“**

Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl. I 2014/13 wurde „Poker“ mit 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen.

In der Literatur wurde von **Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang**³

§ 1270-1272 Rz 53 zu dieser Regelung Stellung genommen : „An der Einstufung von Poker als Glücksspiel wird in der jüngeren Literatur zwar Kritik geübt (FN 254: Siehe Holznagel, MMR 2008, 439 ff; Hambach/Hettich/Kruis, MR-Int 2009, 41ff; Schmidt/Wittig, JR 2009, 45 ff; aus empirischer Sicht Meyer/Hayer, ZfWG 2008, 153 ff. Jüngst besonders ausführlich Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung – Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht [2011]) diese vermag, weil letztendlich oft das Kartenglück entscheidet, aber nicht zu überzeugen. (FN 255: So bereits vor langem OGH 29.11.1898 KH 2264: „weil....die Geschicklichkeit des Spielers darauf, welche Karten ursprünglich ausgeteilt und welche nachgekauft werden, wovon doch immer der schließliche Ausgang des Spieles abhängt, ganz ohne Einfluss sind“) Bei diesen Kartenspielen hängt der Spielausgang maßgeblich von der nach Zufall erfolgenden Kartenzuteilung ab; für ein Geschicklichkeitsspiel entsprechende Faktoren sind weniger maßgeblich. **Am Glücksspielcharakter ändert sich nichts dadurch, dass das betreffende Kartenspiel im Rahmen eines Turniers gespielt wird.** (FN 252: So OVG Berlin-Brandenburg, 20.4.2009, I S 203.08, ZfWG 2008, 190).

Beim Geschicklichkeitsspiel ist der Spieler in der Lage, „das Ergebnis des Spiels mit seinen Fähigkeiten so stark zu beeinflussen, dass der Zufall nicht mehr überwiegt“ (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49, FN 226: Fiedler, Glücks- und Geschicklichkeitsspiele 4). Derartige Fähigkeiten sind Schnelligkeit, Kraft, Geschicklichkeit, Wissen, Ausdauer, Konzentrationsfähigkeit, Routine, Kombinationsgabe, Rechengeschick udgl. **Die Fähigkeit, beim Kartenspielen durch sog. „Bluffen“ die Mitspieler über die Qualität des eigenen Blattes (auf nicht verbotene Art) zu täuschen, ist hingegen nicht als den oben genannten Fähigkeiten gleichwertig zu betrachten, weil das Reaktionsverhalten der Gegner auf das Bluffen „für den Bluffenden selbst wieder nur ein Zufall ist“.** (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 und Rz 53, FN 253: OGH 29.11.1898 KH 2264; VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 [zu dieser E. Strejcek/Wojnar, RdW 2006, 203 f]; VwGH 20.10.2009, 2008/05/0045). „Ein Überwiegen des aleatorischen Moments ist anzunehmen, wenn „nicht mehr eine berechtigte rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels „gesetzt“ werden kann“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 FN 230: So Höpfel, ÖJZ 1978, 424; ihm folgend Burgstaller, RZ 2004, 220).

Gegenständlicher Fall wurde zwar vor dem Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 2010/54 verwirklicht, aber die Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wurde nachträglich geklärt, da § 1 Abs. 2 GSpG über authentische Interpretation „insbesondere Poker und dessen Spielvarianten“ als Glücksspiele bezeichnet.

Da der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 dezidiert ausgesprochen hat, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist, ist kein Anlass gegeben, ein weiteres Gutachten über die Eigenschaft des Kartenpokerspiels einzuholen. Dadurch, dass das Glücksspielgesetz festlegt, dass Poker in seinen Spielvarianten ein Glücksspiel ist, erübrigen sich weitere Ermittlungen, ob Poker ein Glücksspiel ist.

3.2. Zum Beschwerdepunkt, dass die von der Bf. angebotenen Kartenpokerspiele dadurch, dass sie gegen das Glücksspielmonopol verstoßen würden, aufgrund des § 879 Abs. 1 ABGB nichtig wären, weswegen mangels Zustandekommens gültiger Rechtsgeschäfte keine Rechtsgeschäftsgebühr anfällt. (13./ der Beschwerdeschrift).

Das Finanzamt vertritt dazu die **Ansicht (Bescheide Punkt VII), dass der Abschluss der Spielverträge zwischen den Spielern an sich nicht verboten ist**, sondern erst der dadurch erfolgte Eingriff in das Glücksspielmonopol (§ 3 GSpG, § 168 StGB).

Das Glücksspielmonopol besteht darin, dass dem Bund gemäß § 3 GSpG das Recht zur Durchführung von Glücksspielen vorbehalten ist. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen kann er über Konzessionen weitergeben. Die Durchführung von Glücksspielen ohne Konzession ist mit Strafe belegt, nicht aber der Abschluss der Rechtsgeschäfte selbst. Die österreichische Rechtsordnung geht von einem einheitlichen Glücksspielbegriff aus, (§ 1 Abs. 1 GSpG, § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF und § 168 StGB), womit einheitlich die Veranstaltung solcher Glücksspiele, nicht jedoch der Abschluss der Rechtsgeschäfte unter Strafe gestellt wird. Unter bestimmten Bedingungen unterliegen verbotene, aber gültige Rechtsgeschäfte der Rechtsgeschäftsgebühr.

Dazu ist zu sagen:

Gesetzliche Verbote begegnen an den verschiedensten Stellen der Rechtsordnung, naturgemäß gehäuft im StGB. Für den Bereich der Rechtsgeschäftslehre sind solche Verbote deswegen von Bedeutung, weil der Gesetzgeber nicht nur tatsächliche Handlungen, sondern auch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen verbieten kann und auch tatsächlich verbietet. Als Sanktion kommt in solchen Fällen nicht bloß eine Strafe, sondern die Nichtigkeit der betreffenden Vereinbarung in Betracht. (*Graf in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 879 ABGB Rz 2 (Stand 01.03.2015, rdb.at)).

§ 879 ABGB legt wesentliche Grenzen der Privatautonomie fest (*Graf in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 879 ABGB Rz 1 (Stand 01.03.2015, rdb.at)), und beschränkt die privatautonome Gestaltung von Verträgen, indem gesetzwidrige Regelungen mit Nichtigkeitssanktionen belegt werden. Nach ständiger Rechtsprechung und einheitlicher Lehre führt nicht jeder Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot zur Nichtigkeit. (*Kolmasch* in Schwimann, ABGB-takom³ § 879 Rz 1 Rz 3). Es kommt darauf an, ob eine **absolute oder eine relative Nichtigkeit** vorliegt, was sich aus dem Verbotszweck ergibt. (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 62; *Stoll*, BAO-Kommentar, 274). Absolut nichtig sind Geschäfte, die gegen Gesetze verstoßen, die dem Schutz von Allgemeininteressen, der öffentlichen Ordnung und Sicherheit dienen.

Jedermann kann sich auf die Nichtigkeit berufen, eine besondere Anfechtung ist nicht erforderlich. Bezweckt die übertretene Norm den Schutz eines Vertragspartners, so wird die Geltendmachung der Nichtigkeit ihm selbst überlassen. Erst wenn der Geschützte sich darauf beruft, wozu die gerichtliche Bestreitung der Verpflichtung gehört, ist das Geschäft als ungültig anzusehen; ihm kommt ein gerichtlich geltend zu machendes Gestaltungsrecht zu (*Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 564, 565; *Graf in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 879 ABGB Rz 4 (Stand 01.03.2015, rdb.at); *Ritz*, BAO⁵ § 23 Tz 15).

§ 1272 ABGB unterscheidet erlaubte und verbotene Spiele. Zu den **verbotenen Spielen** iSd § 1272 3. Satz ABGB zeigt *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 58 auf, dass die auf § 522 des alten Strafgesetzbuches bzw. auf Art. III der Strafgesetznovelle 1920, StGBI. 1920/286 gestützte Verordnung des BKA vom 30.4.1923, BGBl. 1923/253 idFd Verordnung des BKA vom 2.1.1933, BGBl. 1933/6, explizit mehrere Spiele, unter anderem Poker, als verboten bezeichnete. Die Glücksspielverordnung 1923 wurde durch Verordnung des BMI vom 14.3.1961 aufgehoben (BGBl. 1961/87). Hiedurch beinhaltet heute entgegen § 1272 3. Satz ABGB zumindest auf Bundesebene das öffentliche Recht („politische Gesetze“) selbst keine Anordnung mehr, dass bestimmte Spiele „überhaupt, oder für besondere Klassen verboten“ wären. Das geltende Glücksspielgesetz 1989 enthält in § 1 Abs. 2 GSpG lediglich eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen, und eine Ermächtigung des BMF, durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes zu bezeichnen, somit keine Ermächtigung, Glücksspiele für verboten zu erklären. (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 59). Nicht ausgeschlossen ist, dass ein Spiel explizit in einem Landesgesetz für verboten erklärt wird, dann ergeben sich daraus die zivilrechtlichen Rechtsfolgen ohne weitere Interpretation. (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 60).

§ 879 Abs. 1 ABGB umfasst bei den Spielverträgen laut *Krejci* in Rummel³ II/1. §§ 1267-1274 Rz 61 bis 64 gesetzliche Glücksspielverbote, wettbewerbswidrige glücksspielartige Vertriebsmethoden und Glücksverträge mit gesetz- und sittenwidrigen Inhalten und Zielen. *Krejci* in Rummel³ II/1. §§ 1267-1274 Rz 64 führt dazu das Beispiel an, dass an sich nach dem Glücksspielgesetz erlaubte Glücksverträge ungültig sein können, weil sie auf die Herbeiführung eines verbotenen Verhaltens abzielen, z.B. jemand wettet, dass sich der andere nicht traut, einen Dritten zu verprügeln. Siehe auch *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 35 zur sittenwidrigen Wette. *Stefula* zitiert auch das Wr. Veranstaltungsg, wonach der „Betrieb von Unterhaltungs- und Münzspielapparaten mit Darstellungen, Szenen oder Spielergebnissen, die Aggressionen und Gewalt fördern, kriminelle Handlungen verherrlichen oder Tötungshandlungen oder pornografische Aktivitäten beinhalten“ verboten sind. (*Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 59).

Weder aus dem vorliegenden Sachverhalt, dem Vorbringen der Bf. noch aus dem Vorbringen des Finanzamtes geht hervor, dass bei der Bf. Glücksverträge mit gesetz- und sittenwidrigen Inhalten und Zielen abgeschlossen worden wären. **Es geht hier aus steuerrechtlicher Sicht darum, dass die von der Bf. veranstalteten Glücksspiele nicht iSd Glücksspielgesetzes konzessioniert sind, ob das automatisch die Ungültigkeit der Verträge zur Folge hat und daher keine Steuerschuld entsteht.**

Der Spielvertrag ist, wenn seine Existenz gegen ein gesetzliches Verbot, insbesondere das Glücksspielmonopol des Bundes, verstößt, nichtig nach § 879 Abs. 1 ABGB.

Die aus dem ungültigen Spielvertrag gezogenen Vorteile sind daher, einschließlich des erzielten Gewinnes, rückabzuwickeln. Der Grund für die Rückforderbarkeit alles Geleisteten bei einem verbotenen Spiel ist vor allem, dass sonst der Verbotszweck vereitelt würde. (OGH 06.09.1995, 7Ob579/95; OGH 13.03.1996, 5Ob506/96; OGH 20.03.2013, 6 Ob 118/12i; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 62; *Binder*, Privatrechtliche Aspekte der Spielsucht, ÖJZ 1998, 175; *Tangl*, Zur Rückforderung des Spieleinsatzes bei Schenkkreisen, Zak 2008, 243; *Karner* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB⁴ §§ 1267 - 1274 Rz 9; *Rebhahn* in Schwimann, ABGB³ V, § 1174 Rz 9 unter Verweis in FN 22 auf *Ehrenzweig*, Schuldrecht² (1928) 615, *Wilburg* in Klang² V 489 und *Krejci* in Rummel³ § 1267 ff Rz 66 unter Hinweis auf a.A. SZ 19/184).

Die Bf. schließt aus der aus dem Verbot folgenden Ungültigkeit des Rechtsgeschäftes, dass ihre angebotenen Kartenpokerspiele keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, da § 23 BAO nicht anwendbar wäre.

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG führt auf die Bestimmung des § 15 GebG zurück, wonach grundsätzlich Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig sind.

Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz § 15 Rz 36 verweist auf OGH 24.6.2004, 15 Os 64/04. Laut OGH 24.6.2004, 15 Os 64/04 bestehen, umsoweniger „*Bedenken, daß - im Sinne der nach § 21 Abs 1 BAO gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise - die im allgemeinen Wirtschaftsverkehr typischen Rechtsgeschäfte (nicht hingegen der bloß infolge eines deliktischen Handelns bewirkte Vermögenserwerb, wie die im angefochtenen Urteil genannte Erpressung), welche nicht eo ipso verpönt sind (wie etwa der illegale Handel mit Suchtgift, der einem internationalen Verkehrsverbot - 13 Os 55/96 , 13 Os 158/96 - unterliegt: § 27 f SMG oder der vom Erstgericht hervorgehobene entgeltliche Auftragsmord), einer steuerlichen Bewertung unterzogen werden Das durch ein strafgesetzwidriges Tun oder Unterlassen aus (dem allgemeinen Wirtschaftsverkehr entsprechenden) Rechtsgeschäften gewonnene Einkommen löst, sofern es den Kriterien der §§ 2, 21 ff EStG 1994 (bzw. tatzeitbezogen EStG 1988) entspricht, eine Einkommensteuerpflicht aus (vgl. VwGH Slg 2690 F/1962; VwGH 17.1.1989, 88/14/0010).*“

Laut VwGH 6.12.1973, 512/73 ist zwar gemäß § 15 GebG ein gültiges Rechtsgeschäft zur Auslösung der Gebührenpflicht erforderlich, „*Allerdings darf dabei nicht übersehen werden, dass das Steuerrecht und im Besonderen auch das Recht der*

Rechtsgeschäftsgebühren wirtschaftliche Vorgänge zur Grundlage haben, und aus diesem Gesichtspunkt ergeben sich für diese Rechtsgebiete Abweichungen von den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts, die in den Steuergesetzen selbst durch ausdrückliche Bestimmungen niedergelegt sind. Diese Grundsätze gelten ... im Hinblick auf § 23 Abs. 3 BAO“. Laut *Takacs*, ABC der Gebühren und Verkehrsteuern (2001), 206-207 müssen als anfechtbare Rechtsgeschäfte auch solche Rechtsgeschäfte angesehen werden, bei denen sich die Nichtigkeit insbesondere auf § 879 ABGB gründet. (VwGH 17.3.1954, 1829/52). Demnach wird eine Abgabe erhoben, wenn die Besteuerung, wie im Gebührenrecht an einen rein formellen Vorgang anknüpft, auch wenn der Vorgang oder das ihm zugrunde liegende Rechtsgeschäft anfechtbar ist (VwGH 17.9.1962, 317/62) und der vereinbarte Erfolg nicht entsteht oder beseitigt wird. (VwGH 26.10.1964, 148/64). So auch VwGH 19.6.1951, 1153/50; UFS 10.06.2005, RV/0017-I/05; UFS 14.11.2005, RV/0157-I/05 zur Vergleichsgebühr gemäß § 33 TP 20 GebG, ausführlich UFS 10.02.2009, RV/0176-L/06 zur Nichtigkeit eines mit strafrechtswidrigen Handlungen erwirkten Abtretungsvertrages bei der früheren Börsenumsatzsteuer.

Selbst § 17 Abs. 1 GebG, der besagt, dass die Festsetzung der Gebühr vom Urkundeninhalt abhängt, schließt nicht aus, dass unter Umständen selbst nichtige Rechtsgeschäfte oder nichtige Verabredungen Teil eines solchen sein können (VwGH 15.6.1959, 35/59).

Laut *Takacs*, ABC der Gebühren und Verkehrsteuern (2001), 206, sind zur Beurteilung, inwieweit nichtige und anfechtbare beurkundete Rechtsgeschäfte eine Gebührenschuld entstehen lassen, die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts, des Gebührengesetzes und Bundesabgabenordnung heranzuziehen. „*Grundsätzlich muss gesagt werden, dass auch ein nichtiges Rechtsgeschäft zuerst einmal abgeschlossen wurde und somit gemäß § 15 Abs. 1 GebG gebührenpflichtig wird.*“ Gemäß § 17 Abs. 2 GebG ist ein Gegenbeweis gegen die Urkunde möglich.

Auf den vorliegenden Fall bezogen, ist vergleichsweise auch nach *Burgstaller* für eine Anwendbarkeit des § 168 StGB Voraussetzung, dass es sich um ein Spiel gemäß § 1 GSpG iS eines entgeltlichen Glücksvertrages gemäß § 1267 ABGB handelt (*Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechtes, Rz 2004, 214), d.h., dass das Rechtsgeschäft zuerst einmal abgeschlossen wurde. Dazu kommt, dass gerade die in § 33 TP 17 GebG genannten Glücksverträge iS, d.h. auch die Glücksspiele gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 aF eine Ausnahme von § 15 GebG insoweit darstellen, als für das Entstehen der Gebührenpflicht keine Urkundenerrichtung erforderlich ist. *Fellner*, MAG Stempel- und Rechtsgebühren⁹, § 15 E 56. zitiert das Erkenntnis VwGH 25.9.1997, 97/1670231 dafür, dass zwar die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes Voraussetzung der Gebührenpflicht ist, jedoch beschränkt sich diese nur auf beurkundete Rechtsgeschäfte.

Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgt, dass verbotene oder verpönte Handlungen und Handlungsergebnisse mit legalen Vorgangsweisen und Erfolgen gleichgestellt sein müssen. § 23 BAO hängt mit der grundsätzlichen „Wertfreiheit des

Steuerrechtes“ zusammen. (Stoll, BAO-Kommentar, 273; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, 106; zur Werteneutralität der Umsatzsteuer EuGH 5.7.1988, Rs 269/86 Rn 4 mit Verweis auf den Sitzungsbericht und Rn 18: Der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer verbietet tatsächlich eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten [iSv „reglementierte Tätigkeiten, bei denen nur die Ausübung gesetzlichen Beschränkungen unterliegt“, wenn es einen Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor gibt] und unerlaubten Geschäften).

Auf dem Gebiet der Rechtsverkehrsteuern für Glücksspiele in Bezug auf „reglementierte Tätigkeiten, bei denen nur die Ausübung gesetzlichen Beschränkungen unterliegt,“ und konzessionslosen Tätigkeiten hat der Gesetzgeber der steuerlichen Wertneutralität Rechnung getragen: Zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG heißt es in den parlamentarischen Materialien zu BGBl. 1993/965, dass, *„um Glücksspiele, die nicht in Form einer Ausspielung durchgeführt werden, zu erfassen, nimmt die Novelle auch sonstige Glücksspiele in den Gebührentatbestand auf. Das ist erforderlich, um entsprechende Umgehungen des Gebührentatbestandes hintanzuhalten.“* (1427 BlgNR 18. GP zum Initiativantrag 643/A). Zu der ab 1.1.2011 geltenden Glücksspielabgabe heißt es in RV 658 BlgNR 24. GP zu §§ 57 und 58 GSpG BGBl. I 2010/54, *„die Glücksspielabgabe ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen Sie fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach Landesgesetz vorliegt oder der die Geringfügigkeitsgrenzen nicht einhält. Die Glücksspielabgabe bei turnierförmigen Ausspielungen (z.B. verbotenes Pokerturnier) beträgt....“* Nach der RV 657 BlgNR 24. GP „Allgemeiner Teil: Ziele und Lösungen: - Finanzausgleichsgesetz, BGBl. I 2010/73 heißt es: *„Die neue Glücksspielabgabe mit Ausnahme der Bundesautomaten- und VLT-Abgabe ist, abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen, ansonsten ein Ersatz für die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 7 und 8 Gebührengesetz“* Nach der RV 657 BlgNR 24. GP zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG, BGBl. I 2010/73 ist die Glücksspielabgabe nach Abs. 1 die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. *„Sie soll dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen und beträgt unverändert 16% vom Einsatz. Zudem soll bei Turnieren klargestellt werden, dass lediglich außerhalb des konzessionierten Glücksspiels an Stelle des Einsatzes der vermögenswerte Gewinn tritt. In Abs. 2 werden all jene elektronischen Lotterien, für die keine Bundeskonzession erteilt wurde, einer Abgabe unterworfen..... Abs. 3 regelt die Besteuerung der Glücksspielautomaten und VLT's, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden; die Abgabe soll hier jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank gleichgestellt werde Abs. 4 regelt die Besteuerung der bewilligten Glücksspielautomaten und VLT's.“*

Zu den Nachfolgebestimmungen, den Glücksspielabgaben, ist es z.B. nach dem Beschluss des VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012, mit welchem die Behandlung der Beschwerde abgelehnt wurde, nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von Video-Lotterie-Terminals,

für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt.

Hinsichtlich der jüngst ergangenen Judikatur zum Glücksspielmonopol beinhalten weder VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 noch OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. Stellungnahmen zum abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes, **abgesehen davon, dass der Oberste Gerichtshof unter Punkt III./2. feststellt:** „ *Eine untrennbare Verbindung mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechts ist nach Ansicht des Senats nicht zwingend anzunehmen, weil sowohl die Spielerschutzvorschriften als auch die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.* “

Daraus ist ersichtlich, dass das nach dem Glücksspielgesetz konzessionierte Glücksspiel in vorliegendem Fall die legale Vorgangsweise und der legale Erfolg ist, dem steuerrechtlich das „glücksspielgesetzlich konzessionslose Glücksspiel“ gleichgestellt wird. Damit lässt der Gesetzgeber insoweit die Spielverträge vorerst abschließen und - wie das Finanzamt dies formuliert - belegt die Durchführung von Glücksspielen ohne Konzession mit Strafe.

Für die Meinung des Finanzamtes spricht auch, dass nach der Struktur des Glücksspielgesetzes zuerst der Spielvertrag und dann das Monopol geregelt werden. Das Glücksspielmonopol ist in § 3 GSpG 1989 geregelt, in Gegenüberstellung war bei den Glücksspielgesetzen 1960 und 1962 das Glücksspielmonopol noch in § 1 bzw. § 2 GSpG geregelt und erst danach der „Glücksspielvertrag“. Dazu kommt, dass mit den Glücksspielnovellen 2010 die Einrichtung von Pokersalons vorgesehen und mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 BGBl. I 2015/118 § 22 GSpG wieder gestrichen wurde. Für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung besteht aufgrund VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 ein gewisser Vertrauensschutz, weswegen Übergangszeiten angeordnet wurden. Spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2019 stellt der Betrieb solcher Pokerangebote eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG dar. (Zu 684 BlgNR XXV. GP).

Zusammenfassend ergibt sich folgendes:

Es gibt, bundesrechtlich gesehen, keine verbotenen Spiele gemäß § 1272 ABGB mehr, woraus sich selbsterklärend eine absolute Nichtigkeit der Verträge ergäbe. Zu unterscheiden ist für Zwecke der Spielverträge, gegen welche Vorschriften verstoßen wurde. Handelt es sich um sittenwidrige bzw. nach Landesgesetzen verbotene Verträge, die wie sie von *Krejci* in Rummel³ II/1. §§ 1267-1274 Rz 64 und *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 35 dargestellt werden, oder um Spielverträge, die solche Ziele verfolgen, oder um solche Verträge, die laut OGH 24.6.2004, 15 Os 64/04 „*eo ipso verpönt*“ sind, wird absolute Nichtigkeit vorliegen.

Bezüglich der Spielverträge, die wegen konzessionslosem Angebots gegen § 3 GSpG (§§ 52 ff GSpG, § 168 StGB) verstoßen, hat sich die Judikatur des Obersten Gerichtshofes, allenfalls gegenüber vor 1961, solange die Verordnung über verbotene Glücksspiele noch

aufrecht war (VO des BKA vom 30.4.1923, BGBl. 1923/253 idFd Verordnung des BKA vom 2.1.1933, BGBl. 1933/6) , insofern geändert, als ursprünglich gemäß §§ 1174 und 1432 ABGB nicht einmal eine Naturalobligation übrig bleiben sollte und, was aus einem verbotenen Spiel kam, nicht zurückgefordert werden konnte, nun aber über teleologische Reduktion bereicherungsrechtliche Rückforderungsansprüche zuerkannt.

Aus der Anordnung des Glücksspielgesetzes - § 1 GSpG, auf den sich § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bezieht, steht vor § 3 GSpG, - ist erschießbar, dass die Spielverträge vorerst abschließbar sind, aber wegen Durchführung von Glücksspielen ohne Konzession mit Strafe belegt sind. Aus den Materialien zu den Glücksspielgesetznovellen ergibt sich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Rechtsverkehrsbesteuerung des Glücksspiels das konzessionsierte und konzessionslos angebotene Glücksspiel steuerrechtlich gleichgestellt hat. Denn das nach dem Glücksspielgesetz konzessionsierte Glücksspiel, das der Konzessions- und Spielbankabgabe oder auch vor dem 1.1.2011 den Rechtsgeschäftsgebühren (ab 1.1.2011 den Glücksspielabgaben) unterliegt, ist in vorliegendem Fall die legale Vorgangsweise und der legale Erfolg, dem steuerrechtlich das „glücksspielgesetzlich konzessionslose Glücksspiel“ gleichgestellt wird. **Die Besteuerung mit Rechtsverkehrssteuern besteuert gleichmäßig, macht aber das konzessionslos angebotene Kartenpokerspiel (Glücksspiel) weder zu einem Erlaubten, noch einem Konzessionsierten.** Abgesehen davon, kommt es tatsächlich auf das einzelne Spiel an, bei dem über die Konzessionslosigkeit hinaus, wie im vorvorigen Absatz dargestellt, absolute Nichtigkeit vorliegen kann.

Da eine Rückgängigmachung oder eine erfolgreiche Anfechtung der Spielverträge von der Bf. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen wurde, besteht die Gebührenpflicht zu Recht.

3.3. Zu Beschwerdepunkt, dass zur Pokervariante „Omaha“ keine Rechtsprechung existiere und Turnierspiele nicht gebührenpflichtig seien, das ergäbe sich beispielsweise aus UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05

Eine vergleichbare Einwendung gab es auch im Fall des VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012, dass in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201) nicht generell ausgesprochen worden sei, dass *alle* Kartenpokerspiele Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes seien. Der Verfassungsgerichtshof stellte dazu fest: „ *In diesem Erkenntnis qualifizierte der Verwaltungsgerichtshof – gestützt auf ein vom Unabhängigen Verwaltungssenat Wien eingeholtes Sachverständigengutachten – drei Arten des Pokerspiels, nämlich die Spiele "7 Card Stud Poker", "Texas Hold´Em" und "5 Card Draw" als Glücksspiele. (2.2.3.) Zwar beziehen sich die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes enthaltenen sachverständigen Äußerungen nur auf drei Varianten des Pokerspiels und nicht auf das Pokerspiel allgemein. Für Turnierpokerspiele wird in der Literatur die Glücksspieleigenschaft selbst von Stimmen, die diese grundsätzlich bei Pokervarianten wie "Texas Hold´Em" bejahen, verneint bzw. in Zweifel gezogen Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren*

Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegenreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs 2 GSpG aufnimmt. (2.2.6.).

Nach den Entscheidungen UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, und UFS 7.10.2011, RV/0743#W/11 ist auch das Kartenpokerspiel in Turnierformat infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Behandlung der jeweils dagegen erhobenen Beschwerden abgelehnt. (VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158, 2011/16/0159). Ebenso entschied das Bundesfinanzgericht zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, dass die Kartenpokerspiele *Texas Hold'em* und *Omaha Hold'em* sowohl in *Cashgame* als auch in Turnierform gebührenpflichtig sind (BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012).

Der Bf. wird entgegengehalten, dass es bereits eine ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (vormals Unabhängigen Finanzsenates) gibt, dass Kartenpokerspiel auch in Turnierform gebührenpflichtig ist. Ebenso ändert sich nach der Kommentarmeinung *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ §§ 1270-1272 Rz 53 am Glücksspielcharakter nichts dadurch, dass das Kartenpokerspiel im Rahmen eines Turniers gespielt wird.

3.4. Zu Beschwerdepunkt: Ausspielung des Jackpot bzw. der „high hands“ sind keine „eigenen“ Spiele

Was den Bescheid betreffend Rechtsgeschäftsgebühren für Jackpot bzw. der „high hands“ anbelange, sei die Ausspielung des Jackpot bzw. der „high hands“ entgegen dem Finanzamt kein eigenes zu betrachtendes Spiel, sondern die Auszahlung erfolge im Rahmen des jeweiligen Pokerspiels bei den *Cashgames* und stelle daher einen untergeordneten Bestandteil dar. Denn der Spieler ziele nicht auf eine „high hand“ beim Spiel ab, sondern darauf, das eigentliche Spiel zu gewinnen. Es läge auch kein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vor, da die Dotation für den Jackpot bzw. die „high hands“ aus dem allgemeinen Pot im Zuge des eigentlichen Pokerspiels entnommen werde, an welchem der Spieler teilnehme, weswegen der Spieler weder einen gesonderten Einsatz leiste, noch könne die Teilnahme an diesem Teilbereich des Spiels zu einer Vermögensverminderung führen. (Beschwerde zu 3.).

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend 3. „Jackpots“ und „high hands“ bei den Kartenpokerspielvarianten „seven card stud“, „texas holdem“ und „omaha“ in Höhe von 22.300 Euro war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid wurde aufgehoben (RV/7102004/2008).

Allerdings waren die Gewinne in die Bemessungsgrundlagen der Bescheide 4., 5. und 6 einzubeziehen, wodurch sich bei diesen Festsetzungen die entsprechenden Mehrbeträge ergaben.

3.5. Zu Beschwerdepunkt: Degressionsabschlag

Aufgrund des Umstandes, dass bei einem Spiel von acht Spielern, denen das gleiche Spielkapital zur Verfügung stehe, bereits nach zwölf Spielen das am Tisch vorhandene Spielkapital nahezu durch die nach jedem einzelnen Spiel abzuziehenden Rechtsgeschäftsgebühren aufgezehrt sei, sei von der Bemessungsgrundlage ein „Degressionsabschlag“ von 42%, wie beispielweise bei UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05, vorzunehmen (Beschwerde zu 4. und 5.).

Der Bf. wird entgegengehalten, dass nach der jüngeren Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes kein Degressionsabschlag mehr in Abzug gebracht wird (z.B. UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 7.10.2011, RV/0743#W/11; BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 ua).

3.6. Zu Beschwerdepunkt: Schätzung der Anzahl der Spiele pro Stunde für „Texas Hold'em no limit“ 20, für „Texas Hold'em limit“ 17 und für „Omaha“ mit 10

Für die Anzahl der Spiele pro Stunde sei ein Sachverständigengutachten einzuholen, da das Finanzamt für „Texas Hold'em no limit“ 20 und für „Texas Hold'em limit“ 17 festgelegt habe, der Geschäftsführer der Bf., ****GESCHÄFTSFÜHRER****, habe hier 14 Spiele pro Stunde angegeben, was ebenfalls eine gefühlsmäßige Schätzung sei. Durch eine geringere Anzahl der Spiele pro Stunde würde sich eine geringere Bemessungsgrundlage ergeben. (Beschwerde zu 5.). Dasselbe gelte für die Anzahl der Spiele pro Stunde für „Omaha“, welche vom Finanzamt mit 10 festgelegt worden seien.

In vorliegendem Fall beruht die Rechtsgeschäftsgebührenberechnung auf einer Schätzung. Die Bf. bekämpft die Schätzung des Finanzamtes betreffend Anzahl der Spiele pro Stunde.

Ziel der Schätzung iSd § 184 BAO ist es, mit ihrer Hilfe jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt wird. Wenn andere Mittel der Sachverhaltsermittlung und der exakten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen versagen, so soll subsidiär mit Hilfe der Schätzung ein Näherungs- Ergebnis erreicht werden, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Es sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die der Wirklichkeit am Nächsten kommen. (Stoll, BAO-Kommentar, 1904, 1905). Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. (Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

In der Niederschrift vom 8. August 2007 gab ****GESCHÄFTSFÜHRER****, der Geschäftsführer der Bf., zur Frage 1.3.3.4. Anzahl (durchschnittlicher) Einzelspiele pro Stunde je nach Spielvariante und Limitkategorie unter Berücksichtigung Wochentag/ Wochenende an: *„Anzahl der Spiele pro Stunde von Wochentag unabhängig. Bedeutend ist lediglich die Dauer der Tischöffnung. Limitspiele dauern etwas länger. Dealer sind nicht alle gleich schnell. Etwa 7 Spiele in 30 Minuten, da Dealer nur 30 Minuten am Tisch,*

daher 14 Spiele pro Stunde im Durchschnitt. Bei mehreren Leuten kann das Spiel dauern. OmahaPot Limit dauert erfahrungsgemäß am längsten.“

In der Niederschrift vom 30. Oktober 2007 gab der Floorman der Bf., ****FLOORMAN****, zu derselben Frage (hier: Punkt 13) an, dass beim *Texas Hold'em (Cashgame)* „knapp unter 20 Spiele pro Stunde“ durchschnittlich gespielt; beim *Omaha* u. *seven card stud* werden pro Stunde nur „halb so viele Spiele gespielt“ also 10 Spiele pro Stunde.

In der Niederschrift vom 30. Oktober 2007 gab die Card-Dealerin ****CARD_DEALERIN**** ebenfalls zu dieser Frage an: *Texas Hold'em* bis zu 10 Spiele pro Tisch pro halbe Stunde, wenn der Tisch mit 9 Spielern voll besetzt ist; sind weniger als 9 Spieler anwesend komme es natürlich vor, dass mehr als 10 Spiele pro halbe Stunde gespielt werden. *seven card stud* ca. die halbe Anzahl der Spiele = 5 Spiele pro halbe Stunde; bei *Omaha* ca. 7-8 Spiele pro halbe Stunde.

In der Stellungnahme vom 14. Jänner 2008 gab die Bf. auf Seite 10 an, dass tatsächlich von einem Durchschnittswert von unter 20 Spielen pro Stunde auszugehen sein werde. Limit-Spiele würden pro Spiel mehr Zeit benötigen, da durch die begrenzt möglichen Einsätze mehr Spieler länger im Spiel blieben, sodass sich bei diesen Spielen die Anzahl der gespielten Spiele pro Stunde erheblich reduzieren würde.

Die den Bescheiden zugrunde gelegte Schätzung wurde der Bf. vorgehalten. Die Bf. nahm dazu am 15.2.2008 Stellung, dass die rein rechnerisch ermittelten Zahlen korrekt seien sowie das Berechnungsmodell grundsätzlich auch. Sie beantragte die Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Frage der durchschnittlichen Anzahl von Spielen pro Stunde.

Das Finanzamt leitete daher zu Recht aus den Angaben der Mitarbeiter der Bf. unter Berücksichtigung der genannten Stellungnahme der Bf. die Anzahl der Spiele pro Stunde ab und schätzte für *Texas Hold'em no limit* 20, für „*Texas Hold'em limit*“ 17, *seven card stud* 10 und für „*Omaha*“ mit 10 Spiele pro Stunde. Wie das Finanzamt im Vorlagebericht angibt, ist der Durchschnittswert der Anzahl der Spiele pro Stunde 14,25. Dieses Näherungs-Ergebnis hat die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich.

3.7. Zu Beschwerdepunkt: Falsche Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr betreffend „Omaha“

Die dem Bescheid angeschlossene Tabelle weise als Gewinne für das Spiel „*Omaha*“ einen Betrag von 89.685 Euro aus, weswegen die Rechtsgeschäftsgebühr von diesem Betrag und nicht von der im Bescheid genannten Bemessungsgrundlage von 179.370 Euro festzusetzen wäre. (Beschwerde zu 6.)

Der Beschwerde gegen den Bescheid 6. Die Kartenpokerspielvariante „*omaha*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ wurde wegen der irrtümlichen Berechnung teilweise stattgegeben. Die teilweise Stattgabe erfolgte deshalb, weil dem Bescheid 3.) Jackpots“ und „*high hands*“ bei „*omaha*“ zwar stattgegeben wurde, aber diese Gewinne in die Bemessungsgrundlage für das *Cashgame* einzubeziehen waren.

3.8. Berechnung

Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG berechnete sich die Gebühr in Höhe von 25% vom *Gewinst*. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn eines Spiels. *Gewinst* ist ein Nettobetrag, der sich aus Gewinn minus Einsatz des Spielers ermittelt. (<http://findok.bmf.gv.at>, z.B. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05; RV/1662-W/06; RV/0031-W/02). Wie das Finanzamt im Bescheid vom 14.4.2008 zur Kartenpokerspielvariante „*Texas Hold'em*“ in Form von „*sit and go* Turnierspielen“ richtig feststellte, wird bei Turnierspielen die Rechtsgeschäftsgebühr anders berechnet, als bei „*Cashgame*“-Spielen. Dies ergibt sich aus dem Spielablauf für Turniere:

Wie in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ausführlich dargelegt, kann das Kartenpokerspiel in Form von "*Cashgames*" oder in Turnierform gespielt werden. Bei den *Cashgames* kann der Spieler "endlos" am Spiel teilnehmen und entscheidet selbst ob er weiterspielen möchte oder nicht. Beim *Cashgame* wiederum kann man *no limit* Spiele unterscheiden, bei denen die Einsatzhöhe unter den Spielern vereinbart wird und *limit*-Spiele, bei welchen es Vorgaben, mit welchem Betrag minimal/maximal man in das Spiel einsteigen kann, gibt. Ist das eingesetzte Geld verloren, kann sich der Spieler immer wieder nachkaufen. Bei der Turnierform scheidet der Spieler, der verloren hat aus, und der Spieler, der am Längsten im Spiel bleibt, gewinnt das Turnier. Zusätzlich zu Gewinn oder Verlust werden nach Rang des Spielers Preisgelder verteilt. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011).

Bei Turnierspielen sind die Vorrunden bis zu den Gewinnrängen reine Ausscheidungskriterien, auf die keine Besteuerung entfällt. Erst das Spiel in den Gewinnrängen löst die Rechtsgeschäftsgebühr aus, besteuert wird das einzelne Rechtsgeschäft Spiel. Das Finanzamt stellte auf Seite 14 bis 15 des og. Bescheides die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar, der folgende Kurzformel zugrunde liegt:

"Gesamtsumme Starteinsätze (*buy-in*) plus Gesamtsumme nachträgliche Einsätze (*rebuys* and *add-on*), dividiert durch Gesamtzahl der Spieler und multipliziert mit der Anzahl der Gewinnränge"

Gewinst für *Texas Hold'em* in Form von „*sit and go*“ Turnierspielen, bei welchen ein Nachkauf möglich war, Mai-September 2007 = Pot (Buy In [= Starteinsatz] abzüglich Fee für Haus und Maut für Dealer) abzüglich Einsatz für drei Gewinnränge (3/10 des Buy In).

Die Berechnung pro Monat erfolgte für *Texas Hold'em* in Form von „*sit and go*“ Turnierspielen zB für Mai 2007: Pot (Buy In [= Starteinsatz] abzüglich Fee für Haus und Maut für Dealer) 127.659 abzüglich Einsatz [BuyIn 157.340 dividiert durch 10x3 = 47.202 = 80.457 Euro = Bemessungsgrundlage für Mai 2007 (Bescheid 1.)

Die Berechnung pro Monat erfolgte für *Texas Hold'em* Turniere zB für 1. Mai 2007: Gesamtsumme des Pot [als Summe aller Buylns: 2.800] abzüglich [Anzahl der Gewinnränge 14 mal durchschnittlicher Einsatz 20 = Einsatz des Gewinners 280] = Turniergewinn 2.520. Die Summe der Turniergewinne des Monats Mai sind 175.179,25

Euro und ist die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr für Mai 2007. (Bescheid 2.).

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend 1. Die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in Form von „*sit and go* Turnierspielen (RV/7102002/2008) und 2. Die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in Form von Tagesturnierspielen waren daher als unbegründet abzuweisen (RV/7102003/2008). Die beiden Bescheide mit den Vorschreibungen von 90.569,65 Euro und 147.618,79 Euro blieben aufrecht.

Bei den *Cashgames* ging das Finanzamt von folgender Formel aus:

Bemessungsgrundlage für Gebührenvorschreibung für ein Monat = Spieldauer x Spiele pro Stunde x Gewinn (Potgewinn abzüglich Einsatz (siehe Bescheid 4., Seite 12).

Neuberechnung: Wie in Punkt 3.4. dieses Erkenntnisses dargestellt, war der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend 3. „Jackpots“ und „*high hands*“ bei den Kartenspokerspielvarianten „*seven card stud*“, „*texas holdem*“ und „*omaha*“ in Höhe von 22.300 Euro stattzugeben und wurde der angefochtene Bescheid aufgehoben (RV/7102004/2008). Allerdings waren die Gewinne in die Bemessungsgrundlagen der Bescheide 4., 5. und 6. einzubeziehen, wodurch sich bei diesen Festsetzungen die entsprechenden Mehrbeträge ergaben:

Das Finanzamt reichte bei den Bescheiden 4., 5. und 6. das Blatt „Turnieraufzeichnungen_V04_04_2008.xls 9.4.2008 mit, aus dem sich die Bemessungsgrundlagen für die Bescheide im Überblick ergaben. Im Vorlagebericht zu den Berufungen/Beschwerden der Bf. ist das Blatt „Turnieraufzeichnungen_V_24_06_2008.xls 1.7..2008 enthalten, in welchem das Finanzamt unter Punkt g) die Verteilung der *High-hand* und Jackpotgewinne proportional zu der Spieleanzahl in Spielen pro Monat (alle Tische&Spielvarianten) aufschlüsselt. Die Gesamtgewinne in Bescheid 3. betrugen 89.200.

Auf die Kartenspokerspielvariante „*seven card stud*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen (Bescheid 4.), entfällt ein Betrag von 21.601,78. Bemessungsgrundlage bisher: 37.152 + 1.123,47 = 38.275,47 x 25% = 9.568,87. Die Beschwerde gegen den Bescheid 4. Die Kartenspokerspielvariante „*seven card stud*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ war als unbegründet abzuweisen und die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG 1957 idFv dem 1.1.2011 in Höhe von 9.568,87 Euro festzusetzen (RV/7102005/2008), bisher war festgesetzt: 9.288 Euro.

Auf die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in den Limitvarianten „*limit*“ und „*no limit*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (Bescheid 5), entfällt auf *Hold'em limit* ein Betrag von 21.601,78 und auf *Hold'em no limit* ein Betrag von 63.605,18. Unter Hinzurechnung zu den bisherigen Bemessungsgrundlagen ergibt sich folgende Berechnung: (21.601,78 + bisher 697.279,14) + (63.605,18 + bisher 1.995.318,00) = 2.777.804,10 x 25% = 694.451,03. Die Beschwerde gegen den Bescheid 5. die Kartenspokerspielvariante „*texas holdem*“ in den Limitvarianten „*limit*“ und „*no limit*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ war daher als unbegründet abzuweisen und die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17

Abs. 1 Z 7b GebG 1957 idFv dem 1.1.2011 in Höhe von 694.451,03 Euro festzusetzen (RV/7102006/2008), bisher war festgesetzt: 673.149,28 Euro.

Auf die Kartenpokerspielvariante *omaha*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ (Bescheid 6.) entfällt ein Betrag von 2.869,58. Bemessungsgrundlage bisher: 179.370,00. Infolge irrtümlicher Berechnung im Bescheid Neuberechnung: $89.685,00 + 2.869,58 = 92.554,58$ x 25% = 23.138,64. Der Beschwerde gegen den Bescheid 6. die Kartenpokerspielvariante „*omaha*“ in Form von „*Cashgame*-Spielen“ war daher teilweise stattzugeben und die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG 1957 idFv dem 1.1.2011 in Höhe von 23.138,65 Euro festzusetzen (RV/7102007/2008), bisher war festgesetzt: 44.842,50 Euro.

Festsetzung insgesamt: 965.346,99 Euro gegenüber Festsetzung bisher: 987.768,22 Euro, d.h. insgesamt kam es zu einer Herabsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren.

3.9. Heranziehung der Bf. als Gebührenschuldnerin

Nach Ansicht der Bf. habe sie an die Spieler keine Gewinnste ausbezahlt, sondern lediglich die Spieltische zur Verfügung gestellt und hierfür Tischmieten und Nenngeld verrechnet. Es sei für sie nicht nachvollziehbar, warum ihr das Finanzamt mit Bescheid die „Glücksspielabgaben“ vorschreibe. Die Bf. sei zur Einhebung von Glücksspielabgaben nicht verpflichtet.

Dazu ist zu sagen:

Es ist üblich, dass die materiellen Abgabenvorschriften die Person des Steuerschuldners ausdrücklich bezeichnen und damit klarstellen, wer verpflichtet ist, den Anspruch zu erfüllen. Hierbei wird in aller Regel die Person als Schuldner genannt, die als Steuersubjekt den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Mitunter wird aber diese Identifizierung aus Zweckmäßigkeitsgründen aufgegeben und es werden von mehreren den Tatbestand verwirklichenden Personen nur eine, **manchmal auch andere Personen als die, die den Tatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner** bezeichnet (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 163ff). Im Gebührengesetz finden sich mehrere Bestimmungen, nach denen andere Personen als die Vertragspartner Schuldner der Rechtsgeschäftsgebühr sind:

- gemäß § 28 Abs.1 Z. 1 lit. b GebG wird bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften der Dritte, dem die nur von einem Vertragsteil unterfertigte Urkunde ausgehändigt wird, Gebührenschuldner
- gemäß § 28 Abs. 1 Z. 3 GebG ist der Gebührenschuldner, der im Fall des Gedenkprotokolles vom Abschluss des Rechtsgeschäftes Mitteilung macht;
- gemäß § 28 Abs. 2 GebG ist jeder Inhaber eines Wechsels Gebührenschuldner;
- nach Maßgabe des § 29 GebG ist der Geschäftsführer 'ohne Auftrag' Gebührenschuldner.

Darüber hinaus haften gemäß § 30 GebG alle zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige. Weitere allgemeine Haftungsfälle (die auch für Gebühren gelten) sind in der BAO enthalten.

Es entspricht der generellen Ordnungsstruktur des Steuerrechtes, unter Umständen andere Personen als die, die den Steuertatbestand unmittelbar erfüllen, als Steuerschuldner zu bezeichnen. Diese Person muss nicht unmittelbar selbst den Gebührenausschöpfungseffekt setzen, es genügt eine Beteiligung oder Ermöglichung. Der bloß organisierende Veranstalter von Glücksspielen setzt mit seiner den Spielern angebotenen Infrastruktur eine *conditio sine qua non*, dass entgeltliche Glücksspiele gespielt und damit laufend Fälle des Gebührentatbestandes verwirklicht werden. Die Nahebeziehung ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben. Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin ist insofern mittelbar beteiligt, als sie den Spielern die Infrastruktur anbietet. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Gebühr zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen.

Die Beschwerden gegen die vier Bescheide gemäß § 201 BAO vom 1. August 2011 Zeitraum 23. bis 31.12.2009 und 1.1. bis 7.2.2010 (RV/7102748/2011, RV/7102749/2011, RV/7102750/2011, RV/7102751/2011) waren daher als unbegründet abzuweisen. Die vier Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

3.10. Schlussfolgerungen

Poker ist ein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG . Der Gesetzgeber kann laut VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwerfen. "Poker" ist daher ab 1.1.2011 als Beispiel für Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG genannt und damit Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG.

Konzessionslos veranstaltete Kartenpokerspiele unterliegen den Rechtsgeschäftsgebühren (Rechtsverkehrsteuern). Aus der Anordnung des Glücksspielgesetzes - § 1 GSpG, auf den sich § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bezieht, steht vor § 3 GSpG, - ist erschießbar, dass die Spielverträge vorerst abschließbar sind, aber wegen Durchführung von Glücksspielen ohne Konzession mit Strafe belegt sind. Aus den Materialien zu den Glücksspielgesetznovellen ergibt sich, dass der Gesetzgeber **hinsichtlich der Rechtsverkehrsbesteuerung des Glücksspiels** das konzessionierte und konzessionslos angebotene Glücksspiel steuerrechtlich gleichgestellt hat. Die steuerrechtliche Gleichstellung macht aber das konzessionslos angebotene Kartenpokerspiel weder zu einem Erlaubten, noch einem Konzessionierten . Da eine Rückgängigmachung oder eine erfolgreiche Anfechtung der Spielverträge von der Bf. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen wurde, besteht die Gebührenpflicht zu Recht.

Das Kartenpokerspiel ist auch im Turnierformat rechtsgeschäftsgebührenpflichtig . Das Kartenpokerspiel ist sowohl als *Cashgame*, als auch im Turnierformat infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Dazu gibt es bereits eine

ständige Rechtsprechung: UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, und UFS 7.10.2011, RV/0743#W/11 ; BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012.

Bei der Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr ist kein Degressionsabschlag vorzunehmen. Nach der jüngeren Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes wird kein Degressionsabschlag mehr in Abzug gebracht (z.B. UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10, UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 7.10.2011, RV/0743#W/11; BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 ua).

Die **Schätzung des Finanzamtes hinsichtlich der Anzahl der Spiele pro Stunde pro Spielart** besteht zu Recht, da es diese aus den Angaben der Mitarbeiter der Bf., aber auch der Stellungnahmen der Bf. ableitete. Dieses Näherungs-Ergebnis hat die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich, weswegen kein Sachverständigengutachten eingeholt wird.

Die Bf. ist als Veranstalterin gemäß § 28 Abs. 3 GebG als Gebührenschuldnerin heranzuziehen. Die Nahebeziehung ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben. Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin ist insoferne mittelbar beteiligt, als sie den Spielern die Infrastruktur anbietet. Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Gebühr zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen.

Aus allen diesen Gründen waren die Berufungen/Beschwerden der Bf. grundsätzlich abzuweisen. Die Stattgaben/Neufestsetzungen hinsichtlich einiger Bescheide vom 14. April 2008 erfolgte, weil eine irrtümliche Berechnung vorgelegen war.

3.11. Zulässigkeit der Revision betreffend Rechtsgeschäftsgebühren

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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgt.

II.) Anträge gemäß § 212a BAO

II.1.) Die Bf. stellte im Rahmen der Beschwerden in ihren Glücksvertragsgebührenangelegenheiten betreffend Bescheide gemäß § 201 BAO vom 14. April 2008 den Antrag (16. Mai 2008), die Gebühren gemäß § 212a BAO auszusetzen. Mit **einem (1) Bescheid vom 9. Juli 2008** gab das Finanzamt dem Antrag teilweise statt (betrifft Rechtsgeschäftsgebührenbescheid 6.), mit **vier Bescheiden vom 10. Juli 2008 wies das Finanzamt die** Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom 16.5.2008, **Zeitraum April/Mai bis September 2007 als unbegründet ab** (RV/7102726/2008, RV/7102727/2008, RV/7102728/2008, RV/7102729/2008, RV/7102730/2008) .

II.2.) Die Bf. stellte im Rahmen der Beschwerden in ihren Glücksvertragsgebührenangelegenheiten betreffend Bescheide gemäß § 201 BAO vom **1. August 2011** den Antrag, die Gebühren gemäß § 212a BAO auszusetzen. Mit vier Bescheiden vom 21.9.2011 **wies das Finanzamt die** Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom 4.8.2011, **Zeitraum 23. bis 31.12.2009 und 1.1. bis 7.2.2010 als unbegründet ab** (RV/7103098/2011, RV/7103099/2011, RV/7103100/2011, RV/71030101/2011).

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Die Lage des Falles sei keineswegs als wenig erfolgsversprechend anzusehen, weiters liege seitens der Bf. kein Verhalten vor, welches auf Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet sei.

II.3. Erwägungen

§ 212a Abs. 1 BAO lautet: 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 Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Da über die Beschwerden der Bf. in vorliegendem „Sammelerkenntnis“ bereits entschieden wurde, hängt die Einhebung der Abgabe nicht mehr von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde ab, weswegen den Rechtsmitteln der Erfolg zu versagen war.

II.4. Zulässigkeit der 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Wien, am 26. September 2016