

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache des ****MASSEVERWALTER**** vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH&Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien über die Beschwerde vom 20.03.2012 gegen sechs Bescheide gemäß § 201 BAO vom 20. Februar 2013 für die Monate Juli/2012 bis Dezember 2012, alle StNr ****x1**** der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG (Kartenspokerspiel) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die sechs Bescheide gemäß § 201 BAO bleiben aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Streitpunkte

- 1. Ist § 57 GSpG verfassungswidrig, weil die Glücksspielabgaben über den Begriff „Auspielungen“ und „Unternehmer“ iSd §§ 1 und 2 GSpG das Kartenspokerspiel besteuern, das nach Ansicht der Bf. ein Geschicklichkeits- und kein Glücksspiel ist?**
- 2. Löst eine Gewerbeberechtigung zum Halten erlaubter Kartenspiele mangels einer Auspielung diese aus dem Glücksspielgesetz, sodass keine Glücksspielabgabe anfällt (§ 60 Abs. 36 GSpG)?**
- 3. Liegt eine Unverhältnismäßigkeit vor, wenn die Glücksspielabgabe für die veranstalteten Kartenspokerspiele höher ist als Umsatz, der aus dem Tischgeld erzielt wird?**
- 4. Sind die Spielbanken von den Glücksspielabgaben befreit um eine Doppelbesteuerung mit der Spielbankabgabe zu vermeiden?**

Der gegenständliche Fall betrifft die Rechtslage Glücksspielabgaben vom 1. Juli 2012 bis 31. Dezember 2012.

Das vorliegende Rechtsmittelverfahren gleicht dem, das dem Erkenntnis BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 zugrundelag, weswegen zur Vermeidung weitwendiger

Wiederholungen auf die Begründung dieser Entscheidung verwiesen wird.

Es erfolgt allerdings eine Gegenüberstellung des Sachverhaltes zur zwischenzeitig ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Der Umstand, dass der Abgabenschuldner durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig wird (§ 2 Abs. 2 IO) und seine Handlungsfähigkeit verliert (§ 3 Abs. 3 IO) führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit. Da aber dem Insolvenzschuldner durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in den die Insolvenzmasse betreffenden Angelegenheiten die Verfügungsfähigkeit entzogen wird, tritt nach Insolvenzeröffnung der Insolvenz- bzw Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, soweit es sich um Angelegenheiten der Insolvenzmasse handelt. Der Insovenz- Masseverwalter ist gem § 80 IO gesetzlicher Vertreter des Schuldners hinsichtlich des Insolvenzvermögens, weswegen die Erledigungen an ihn und nicht an den Abgabenschuldner zu richten sind. (VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373; VwGH 9.11.2011, 2009/16/0260; VwGH 29.9.2011, 2011/16/0197; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0013; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO–HB 233*). Bemerkt wird, dass vorliegendes Erkenntnis zwar dem Masseverwalter zugestellt wird, jedoch in den Entscheidungsgründen die Bezeichnung „die Bf.“ gewählt wurde.

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffend Glücksspielabgaben 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.“

Übersicht:

1. Verfahrensablauf
2. Gesetzliche Grundlagen
3. Erwägungen
 - 3.1. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)
 - 3.2. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes

3.2.1. Die Glücksspielabgaben sind ab 1.1.2011 Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG

3.2.2. Poker ist aufgrund der Gesetzeslage und der Rechtsprechung ein Glücksspiel, und kein Geschicklichkeitsspiel

3.2.3. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

3.2.4. „Erdrosselungssteuer“

3.3. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus den Glücksspielabgaben heraus (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG)

4. Schlussfolgerungen

5. Unzulässigkeit der Revision

1. Verfahrensablauf

Die Bf. hat ihre Niederlassung im Inland und bot im Zeitraum Juli bis Dezember 2012 interessierten Personen die Möglichkeit, in ihren Räumlichkeiten Kartenpokerspiele als *Cashgame* oder in Turnierform zu spielen.

Mit Schreiben vom 14.8.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für Juli 2012** wurde getrennt nach Pokerturnieren und *Cashgame* bekanntgegeben.

Die Bf. stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen mit folgender Begründung:

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG würden die Einsätze der Spieler die Bemessungsgrundlage für die Abgabe darstellen. Da für die Umsatz- bzw. Gewinnermittlung des Unternehmens die Einsätze der Spieler nicht relevant seien, seien im Unternehmen keine diesbezüglichen Grund- und Hilfsaufzeichnungen vorhanden. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe sei aufgrund von eigenen und internationalen Erfahrungswerten, wonach das Tischgeld (*Rake*) 3,5% des Einsatzes der Spieler betrage, geschätzt worden. Die Bf. sei ein Gewerbebetrieb mit mehreren Betriebsstätten in Österreich und halte Gewerbeberechtigungen zur Ausübung des Gastgewerbes sowie zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. In den Räumlichkeiten der Bf. können Besucher Karten spielen (überwiegend Poker) und gleichzeitig Speisen und Getränke konsumieren. Die Bf. stelle dazu im Rahmen der Gewerbeberechtigung gegen angemessenes Entgelt („Tischgeld“) räumlich gebundene Sachleistungen sowie personelle Dienstleistungen zur Verfügung. Die Bf. sei an diesen Spielen nicht beteiligt, sie habe nie Gewahrsam am Pot und trete auch nicht als Bankhalter auf. Sie sei finanziell nicht am Kartenspiel der Spielergruppen beteiligt und habe auch keinen Anteil am Spielgewinn oder den

Einsätzen. Die Bf. beziehe ihren Umsatz zum überwiegenden Teil aus ihrem Speisen – und Getränkeangebot, zu einem kleinen Teil aus dem entgeltlichen Zurverfügungstellen von Sachmitteln und Dienstleistungen, aber in keinem Fall aus den Spielumsätzen oder den Einsätzen und könne daraus weder eigenen Umsatz noch eigenen Gewinn erzielen. Das bedeute faktisch, dass die geschätzte Abgabenschuld für die Bf. letztendlich ruinös sei.

Auf dieser Grundlage argumentiere die Bf., dass sie gar nicht unter § 57 ff GSpG falle:

- **weil die Bf. aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG vom Glücksspielgesetz ausgenommen sei**, was auch die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG mit einschliesse. Durch die Verpflichtung zur Leistung der Glücksspielabgaben würde die Bf. wirtschaftlich vernichtet, weswegen die Übergangsbestimmung verfassungskonform auszulegen sei.

- **Die Bf. sei kein glücksspielrechtlicher Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG**, daher liege keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vor. Die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG knüpfe ausdrücklich an „Ausspielungen“ an. Da die Bf. ihre Einnahmen primär aus dem Verkauf von Speisen und Getränken, nicht aber aus der Durchführung von Glücksspielen erziele, erfülle sie nicht den Unternehmerbegriff, weswegen auch die §§ 57 ff GSpG nicht zum Tragen kommen würden.

- **Die Bf. sei kein Abgabenschuldner nach § 59 Abs. 2 GSpG**, da es aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen nicht an einem „Berechtigungsverhältnis“ iSd § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Spiegelstrich GSpG mangle. In der Aufzählung des § 59 Abs. 2 GSpG fehle jedoch die Bezugnahme auf gewerberechtliche Betriebe von Kartenspielsalons, die aufgrund aufrechter Gewerbeberechtigungen betrieben würden. Die Bf. werde zwar Vertragspartner der Spielteilnehmer, jedoch in Bezug auf Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Gewinn und den Einsätzen in Verbindung stünden.

- **Die Bf. habe keinen Zugriff auf die Einsätze.** Die Einsätze der Spieler seien keine Umsätze die durch die Hände der Bf. laufen würden oder je in ihrer rechtlichen Verfügungsmacht stünden. Daher müsse die Bf. die Glücksspielabgabe aus den Umsätzen begleichen, die nicht in Zusammenhang mit der eigentlichen Abgabenquelle und in keiner Relation zur gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage stünden.

Soweit die Bf. daher der Glücksspielabgabe unterworfen würde, hege sie massive Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der betreffenden gesetzlichen Regelungen, die sie vor dem Verfassungsgerichtshof geltend machen werde. Die glücksspielabgabenrechtliche Belastung stelle keine realistisch zu bewältigende Schuld dar.

Mit Schreiben vom 12.9.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für**

August 2012 wurde getrennt nach Pokerturnieren und Cashgame bekanntgegeben. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Juli 2012 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 10.10.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für September 2012** wurde getrennt nach Pokerturnieren und Cashgame bekanntgegeben. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Juli 2012 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 12.11.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für Oktober 2012** wurde getrennt nach Pokerturnieren und Cashgame bekanntgegeben. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Juli 2012 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 13.12.2012 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für November 2012** wurde getrennt nach Pokerturnieren und Cashgame bekanntgegeben. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Juli 2012 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Mit Schreiben vom 14.1.2013 erstattete die Bf. dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: Finanzamt) eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular GSp 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Die Glücksspielabrechnungen umfassen alle Standorte der Bf. Die **Glücksspielabgabe für Dezember 2012** wurde getrennt nach Pokerturnieren und Cashgame bekanntgegeben. Die Bf. stellte mit im Wesentlichen gleicher Begründung wie zur Glücksspielabgabe Juli 2012 den Antrag, die Glücksspielabgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Bei der Bf. fand dann eine Außenprüfung gemäß § 146 BAO über die im Zeitraum 1. Juli 2012 bis 31. Dezember 2012 vorgenommenen Selbstberechnungen statt, über die am 11. Februar 2013 eine Niederschrift aufgenommen wurde.

Unter Punkt 2) des Nachschauberichtes setzte sich das Finanzamt mit dem rechtlichen Vorbringen der Bf. auseinander:

- **zu Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG** : Eine Aussage über eine Auswirkung auf die Glücksspielabgabe werde nicht getroffen und die Anwendung des § 2 sei nicht ausgeschlossen.

- zu Unternehmereigenschaft der Bf.: durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG sei verdeutlicht worden, dass konzessionsloses Anbieten von Glücksspielen unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten sei, wenn der mitwirkende Unternehmer nicht selbst die Gewinne stelle, sondern nur Kartenspieler gegeneinander spielten, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend/organisierend/anbietend mitwirke. Letzteres könne sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern. Die Bf. habe daher Unternehmereigenschaft.

- zu Steuerschuldner gemäß § 59 Abs. 2 GSpG: das Berechtigungsverhältnis sei iSd Gesetzessystematik so zu verstehen, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Da eine Gewerbeberechtigung keine Berechtigung iSd § 59 Abs. 2 GSpG sei, liege kein Berechtigungsverhältnis vor. Die Bf. sei als Veranstalter auch Steuerschuldner.

Das Finanzamt ermittelte unter Punkt 3) die Bemessungsgrundlagen. Die Spieleinsätze werden bei den *Cashgames* von den Spielern an die Spielgemeinschaft geleistet und nicht an das Casino. Aufzeichnungen zu den Einsätzen lägen nicht vor. Dazu wäre bei jedem Tisch zu jedem Zeitpunkt des laufenden Spiels eine Beobachtung nötig, was vom Prüfungsorgan nicht nachgeholt werden könne. Die Bemessungsgrundlage zu den *Cashgames* sei nur im Schätzungsweg zu ermitteln. Die Schätzung des Finanzamtes baute auf der von der Bf. selbst vorgenommenen Schätzung auf Basis des Tischgeldes auf und ging von der Berechnung Bemessungsgrundlage = (Tischgeld x 3,5) x 100 aus. Das Finanzamt verwies bezüglich der Prozentumlegung auf die Niederschriften zu den früheren Zeiträumen (dargestellt in BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 Punkt 2. und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 Punkt 1.: die durchschnittliche Pothöhe sei 40 Euro und das Tischgeld von 3,5% entspräche dem allgemeinen Erfahrungsgut).

Desweiteren stellte das Finanzamt in der Niederschrift dar, dass sämtliche Tagesabrechnungen mit den entsprechenden Grundaufzeichnungen vorgelegt wurden. Für jedes Casino werden gesonderte Aufzeichnungen geführt. Zu den gemeldeten Bemessungsgrundlagen *Cashgames* für Juli, September bis Dezember gab es keine Beanstandungen, es gab eine versehentliche Buchung, wodurch es im August 2012 zu einer erhöhten Bemessungsgrundlage kam. Die Turniere sind im Abrechnungssystem der Bf. erfasst, eingetragen werden die Teilnehmer, *Buy-Ins* und *Entry Fees*. Grundsätzlich sind die Gewinne die von den Spielern einbezahlten *Buy-Ins* (Teilnahmegelder). Die Bemessungsgrundlagen zu den Pokerturnieren wurden von der Bf. anhand der Turnieraufzeichnungen ermittelt. Es wurden sämtliche Turnieraufzeichnungen vorgelegt. Abweichungen ergaben sich im Wesentlichen durch die geänderte Erfassung der filialübergreifenden Turniere und bei einigen *Satellites*. Bei den filialübergreifenden Turnieren werden in mehreren Casinos gleichzeitig Qualifikationsturniere gespielt, der Preispool des Finales wird am nächsten Tag in einem der teilnehmenden Casinos ausgespielt. Bei einigen Turnieren gab es mehrere Veranstalter bzw. beteiligten sich

auch Casinos, „die nicht zur Bf. gehören“. Es wurden nur jene Beträge erfasst, die die Bf. betrafen.

Die Prüfungsfeststellungen führten zur bescheidmäßigen Festsetzung der selbstzuberechnenden Glücksspielabgaben.

Mit sechs Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO vom 20. Februar 2013 setzte das Finanzamt die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aufgeschlüsselt nach Turnieren (Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen d.s. Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) und den *Cashgames* (Bemessungsgrundlage ist der Einsatz) je für die sechs Monate 7-12/2012 fest und legte der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde. Nach den Bescheidbegründungen bildete die Begründung und Berechnung in der Niederschrift über die Außenprüfung einen integrierenden Bestandteil der Bescheide.

Fristgerecht erhob die Bf. dagegen Berufungen/Beschwerden und stellte den Antrag den Berufungen/Beschwerden stattzugeben und die Bescheide aufzuheben.

Eingangs hielt die Bf. fest, dass sie die Spiele aufgrund der aufrechten Gewerbeberechtigung rechtmäßig durchführe (VwGH 14.9.2005, 2004/04/0055; VwGH 26.9.2005, 2004/02/0002; OGH 24.4.1992, 1 Ob12/92). Die Bf. leitet aus ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele“ nicht nur ab, dass sie deshalb diese Spiele gewerberechtlich durchführen darf, sondern auch, dass durch die Gewerbeberechtigung die von ihr angebotenen Kartenglücksspiele, insbesondere Poker, nicht vom Glücksspielgesetz erfasst werden. Ihre Argumente sind, dass für die Erfassung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG Gutachten erstellt hätten werden müssen. Diese Gutachten hätten gezeigt, dass Poker vorwiegend ein Geschicklichkeitsspiel sei und in die verfassungsrechtliche Kompetenz des Gewerbes fiele. Mit der Erstreckung des Glücksspielgesetzes auf „Geschicklichkeitsspiele“ würde gegen die Verfassung, nämlich den Monopolatbestand verstoßen, der Poker bisher nicht erfasst hätte. Würde Poker als Glücksspiel und die Bf. als Veranstalterin nicht vom Glücksspielgesetz erfasst, würden auch keine Glücksspielabgaben anfallen. Die Verfassungswidrigkeit, dass Poker nunmehr definitiv in das Glücksspielmonopol einbezogen wurde, erfasse durch den Begriff der „Ausspielung“ auch die Glücksspielabgaben, insbesondere den Grundtatbestand gemäß § 57 Abs. 1 GSpG.

Das Finanzamt legte der Rechtsmittelinstanz die Berufung/Beschwerde vor. Im **Vorlagebericht**, der der Bf. zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung/Beschwerde als unbegründet abzuweisen. In der Begründung wiederholte das Finanzamt seine rechtliche Darlegung im Betriebsprüfungsbericht und führte weiters aus, dass in § 1 Abs. 2 GSpG Poker ausdrücklich als Glücksspiel bezeichnet werde, weshalb ein „fehlender Nachweis“ der Glücksspieleigenschaft von Poker keinen Verfahrensmangel begründen könne.

Mit Schreiben vom 23.5.2016 teilte der Masseverwalter der Bf. mit, dass mit Beschluss vom 8.2.2016, ****x2**** über die Bf. das **Insolvenzverfahren eröffnet und er zum**

Masseverwalter bestellt wurde. Gegen diesen Beschluss sei ein Rekurs eingebracht worden, über den noch nicht rechtskräftig entschieden worden sei.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 23.5.2016 angeregt, den vorliegenden Fall **gemäß § 271 BAO** bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens des Glücksspielmonopols vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 **auszusetzen, die Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1 GSpG aus einer Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols, sei, da ein „reiner Inlandssachverhalt“ vorliegt, aus einer Inländerdiskriminierung abzuleiten.**

2. Gesetzliche Grundlagen

Definition des Glücksspiels

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

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

.....“

Ausspielung

Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

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

Gemäß § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

....“

Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG

„ Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß § 59 Abs. 1 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58:

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58

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

- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.“

Übergangsbestimmungen des § 60 GSpG

Gemäß § 60 Abs. 24 GSpG steht bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22 GSpG, längstens bis 31.12.2012, § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist . [BGBl. I 2010/73].

§ 60 Abs. 24 GSpG wurde durch BGBl. I 2012/69 infolge VfGH 30.6.2012, G 51/11-8 geändert, und schließlich mit BGBl. I 2013/167, infolge VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben.

Gemäß § 60 Abs. 33 GSpG ist § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. [ab BGBl. I 2014/13 und aufgehoben ab 15.8.2015 mit dem StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

Gemäß § 60 Abs. 36 GSpG ist § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden. [ab StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

3. Erwägungen

Hinsichtlich der Monate 1.1.2011 bis 30.4.2011 wurde das Rechtsmittelverfahren mit BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 entschieden, der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 19.2.2015, E 293/2015) und trat die Beschwerde wegen erhobener Revision an den Verwaltungsgerichtshof ab. Das Rechtsmittel Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.5.2011 bis 30.6.2012 wurde mit BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 entschieden, der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016) und trat die Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof ab.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 23.5.2016 angeregt, den vorliegenden Fall gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof G 103-104/2016 auszusetzen.

Im gegenständlichen Fall ist einem allfälligen Beschluss gemäß § 271 BAO allerdings der Boden entzogen, weil der Verfassungsgerichtshof über die Anträge des Obersten Gerichtshofes bereits entschieden hat. (VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

3.1. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

Im Folgenden wird die Rechtsprechung der Höchstgerichte zum Glücksspielmonopol im Zusammenhang mit dem Unionsrecht dargestellt:

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielmonopol aus Sicht der Verwaltungsstrafbestimmungen gemäß § 52 GSpG unionsrechtskonform, da angesichts eines „immensen“ Angebotes an illegalem Glücksspiel – ohne Spielerschutz - eine Werbung der Konzessionäre mit neuen Spielen und Spielen auf neuer Technologiebasis gerechtfertigt ist, um Spielteilnehmer in den legalen Bereich mit Spielerschutz, Kriminalitätsbekämpfung usw. „hereinzuholen“. Das Glücksspielmonopol verfolgt die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, die Verhinderung der Beschaffungskriminalität sowie die Verhinderung von kriminellen

Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise. Diese Ziele können nicht bloß als Vorwand für die Beibehaltung der Monopolregelung bzw. einer Einnahmenmaximierung angesehen werden. Es macht das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig, dass im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt werden. Im Übrigen würde gerade die Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben ermöglichen. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/16/0022 Rn 119, Rn 122).

Der Oberste Gerichtshof hat den Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua. in mehreren Angelegenheiten „ Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Z 1 UWG, da die Vornahme von verbotenen Ausspielungen einen unlauteren Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch schafft“ mit Inlandsbezug (kein grenzüberschreitender Sachverhalt) gefasst, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, § 2 Abs. 2 GSpG, § 2 Abs. 4 GSpG, § 3 GSpG, § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG, *in eventu* das Glücksspielgesetz idF BGBl I 2015/118, jeweils zur Gänze als verfassungswidrig aufzuheben. Dem Glücksspielmonopol fehlte die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung, da die Werbung der Konzessionäre nicht dazu diene Spielteilnehmer in kontrollierte Spielernetzwerke zu lenken, sondern insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind. Damit fehle dem Glücksspielmonopol die unionsrechtlich erforderliche Rechtfertigung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, Punkt 2.5).

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig und infolge der dadurch bewirkten Inländerdiskriminierung verfassungswidrig ist. Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes das Glücksspielmonopol nicht unionsrechtswidrig ist, kann die Bf. damit nicht mehr behaupten, sie müsse keine Glücksspielabgaben entrichten, weil das Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist.

3.2. Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes

Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. (vgl. OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m).

Der abgabenrechtliche Teil des Glücksspielgesetzes besteht im Wesentlichen aus drei „Glücksspielabgaben“: der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die „konzessionierten Lotterien“, der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für die „konzessionierten Spielbanken“ und der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG, deren Vorgänger bis 31.12.2010 im § 33 TP 17 GebG unter der Überschrift „Glücksverträge“ geregelt war. Die „allgemeine“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG besteuert die in § 1 GSpG erfassten Glücksverträge, gleichgültig, ob sie von in- oder ausländischen (Teilnahme am Spiel vom Inland aus genügt), von konzessionierten oder nicht konzessionierten Unternehmungen abgeschlossen oder angeboten werden. Die Konzessions- und Spielbankabgabe sind die Glücksspielabgaben, die für die vom § 1 GSpG erfassten Glücksverträge im „konzessionierten Bereich“ zu entrichten sind. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Konzessions- bzw. Spielbankabgabe und allgemeinen Glücksspielabgaben wurden die gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG bereits mit Konzessions- bzw. Spielbankabgabe belasteten Glücksverträge von den Glücksspielabgaben befreit. Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Die Glücksspielabgaben sind einerseits eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits sind die Glücksspielabgaben vor dem Hintergrund der Befreiungsvorschriften gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG *lex generalis* im Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich ebenso den Abschluss bestimmter Glücksverträge besteuern und damit nur besondere, „auf die Konzessionäre gemäß § 14 GSpG, § 21 GSpG (und § 22 GSpG) zugeschnittene Glücksspielabgaben“ iSv Rechtsverkehrssteuern sind. **Damit werden konzessionierte wie nichtkonzessionierte Unternehmungen glücksspielabgabenmäßig gleich besteuert.**

Dem Einwand der Bf., dass Pokerspiele innerhalb von konzessionierten Spielbanken befreit seien, hingegen Pokerspiele aufgrund einer Gewerbeberechtigung nicht steuerfrei sind wird entgegengehalten, dass sie von einer unrichtigen rechtlichen Darstellung des § 57 Abs. 6 GSpG ausgeht. § 57 Abs. 6 GSpG ist keine Bestimmung, die konzessionierte Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Kumulation von Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe. Die konzessionierten Spielbanken unterliegen mit den von ihnen angebotenen Spielen, auch mit Kartenpokerspiel, der Spielbankabgabe. Gäbe es die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG nicht, unterlägen die konzessionierten Spielbanken mit den Glücksspielen sowohl der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG, als auch der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 und Abs. 3 GSpG.

Da sowohl konzessionierte, als auch nicht konzessionierte Unternehmungen einer Glücksspielbesteuerung unterliegen, kann eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht

vorliegen. Eine steuerliche Ungleichbehandlung kann auch nicht darin liegen, dass diese Glücksspielabgabe für konzessionierte Spielbanken als besondere Glücksspielabgabe Spielbankabgabe heißt und nicht konzessionierte Unternehmungen mit den Glücksspielen der allgemeinen Glücksspielabgabe unterliegen. Aus der Sicht der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG ist auch nicht erkennbar, dass diese das Anbieten von Kartenpokerspielen außerhalb des konzessionierten Bereiches für einen Steuerausländer unattraktiver machen, als für einen Steuerinländer.

3.2.1. Die Glücksspielabgaben sind ab 1.1.2011 Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG

Bereits nach der Vorgängerbestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 1 Abs. 1 GSpG wurde das Kartenpokerspiel als Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes der Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen.

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft die Kartenpokerspiele *Seven Card Stud* UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 und *Texas Hold'em Poker* UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 der Rechtsgeschäftsgebühr. Nach den Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10 ist das in Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel wie auch dessen Spielvariante *Texas Hold'em Poker* infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 lehnte die Behandlung der Beschwerden ab. Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde bestätigt, dass *Texas Hold'em Poker* sowohl als *Cashgame* sowie als Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegt: **Im Hinblick auf die neuere Literatur, die die Betonung auf „Pokersport“ und weniger auf „Bluffen“ legt, wurde auch festgehalten, dass es der Glücksspieleigenschaft eines Spiels nicht widerspricht, wenn im Rahmen des Spiels komplexe Denkleistungen, vorgenommen werden müssen, da der Erfolg beim Poker ohnehin vorwiegend vom Zufall bestimmt ist.** Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler „verdienen“ mit dem Kartenpokerspiel durch vergleichsweise hohen Kapitaleinsatz mit unter ökonomischem Druck stehenden „*low limit*“ Spielern, und damit einem Faktor, der außerhalb der Spielregel seine Wirkung entfalte. Weiters wurde zu der von der Bf. angeführten Literatur *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, MR Int, 2009 Heft 2, Seite 41ff., *Bernd Holznagel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 7/2008, 439 (<http://www.uni-muenster.de/Jura.tkr/oer/publikationen/>), Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 9.1.2009, Az.: Ns 97 Js 14968/07, 18 AK 127/08 (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011, Stellung genommen. Die Bf. stellte auch im gegenständlichen Verfahren wieder den Antrag den Akt des LG Karlsruhe zur AZ: 18 AK 127/08 beizuschaffen: das Urteil wurde über Internetrecherche (<http://www.aufrecht.de/urteile/delikt-strafr/pokerturnier-ist-kein-verbotenes-gluecksspiel>, Abfrage vom 3.5.2011) ausgedruckt und auszugsweise in der Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wiedergegeben.

(z.B. auch UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Der VfGH 21.9.2012, B 1357 und der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnten die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerden ab.

3.2.2. Poker ist aufgrund der Gesetzeslage und der Rechtsprechung ein Glücksspiel, und kein Geschicklichkeitsspiel

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, Klang³ § 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 berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur auf Grund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels „gesetzt“ werden kann“. (Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 FN 230: So Höpfel, ÖJZ 1978,424; ihm folgend Burgstaller, RZ 2004, 220).*

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezidiert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041 zu dem Revisionsvorbringen, „es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Glücksspieleigenschaft von Poker und seinen Varianten im Zeitraum vom Inkrafttreten der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (GSpG-Novelle 2008) bis 31. Dezember 2010; zudem weiche die belangte Behörde ab von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Ermittlungspflicht gemäß §§ 115 f BAO zur tatbestandsrelevanten Sachfrage, welche Rolle bei den der Gebühr unterworfenen Spielen dem Zufall in Relation zu anderen Faktoren zukomme, worüber allenfalls ein Sachverständigengutachten einzuholen sei (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 1995, 95/16/0047, und vom 20. August 1998, 97/16/0387)“: Mit den § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GSpG „soll nach dem Willen des Gesetzgebers für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in § 1 Abs. 2 GSpG angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 leg. cit. und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung kommt - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handelt. Überdies soll durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG

vermieden werden (ErläutRV 658 XXIV. GP 5). Mit der GSpG-Novelle 2008 hat der Gesetzgeber das Pokerspiel dem Glücksspiel zugeordnet und es wurde diese Frage abschließend durch das Gesetz gelöst, sodass es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf. Angesichts dieser - durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffenen - klaren und eindeutigen Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker (vgl. auch den hg. Beschluss vom 29. August 2013, 2012/16/0188, mit dem die Behandlung einer der vorliegenden Revision vergleichbaren Beschwerde gemäß § 33a VwGG in der Fassung BGBl. I Nr. 51/2012 abgelehnt wurde) liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor Die von der Revisionswerberin zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einholung von Sachverständigengutachten über die Rolle des Zufalls beim Pokerspiel erging zu § 1 GSpG in der Fassung vor der GSpG-Novelle 2008 und ist infolge der geänderten Rechtslage für den vorliegenden Fall nicht relevant.“

Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG weder verfassungs- (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012) noch unionsrechtswidrig (VfGH 15.10.2016, E 945/2016). Damit erübrigt es sich auch, weitere Sachverständigengutachten zur Glücksspieleigenschaft des Kartenpokerspiels einzuholen.

3.2.3. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

Zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idF vor 1.1.2011

Bereits 1994 vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass durch fortgeführt veranstaltete Kartenpokerspiele der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF verwirklicht wurde, was durch die Berufungsentscheidung der früheren Rechtsmittelinstanz (Finanzlandesdirektion) bestätigt wurde. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.9.1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab. (siehe UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02).

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 die (erste) Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Mit Erkenntnis VwGH 20.8.1998, 97/16/0287 hob der Verwaltungsgerichtshof die (zweite) Berufungsentscheidung ebenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. In der (dritten) Entscheidung UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02, kam der UFS zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (*Seven Card Stud* Poker) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH B 63/05, 28.2.2006 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

Das Bundesfinanzgericht BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012 und BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 entschied, dass das Kartenpokerspiel in der Variante *Texas Hold'em* und *Omaha Hold'em* wegen seiner vorwiegenden Zufallsabhängigkeit sowohl als *Cashgame* als auch in Turnierform der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG idF vor dem 1.1.2011 unterliegt. Die Behandlung der dagegen

erhobenen Beschwerden lehnte der Verfassungsgerichtshof VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 ab, da die Vorschreibung einer Gebühr in Höhe von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich sei und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege. (vgl. BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012).

Zu gleichzeitige Geltung von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und § 1 Abs. 2 GSpG („Poker“) 19.7.2010 bis 31.12.2010

Mit Berufungsentscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 ging es um die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht eines Kartenpokerturniers in der zweiten Jahreshälfte 2010. (§ 1 GSpG idF BGBl. I 2010/54 war bereits in Geltung). Mit Beschluss vom 21.9.2012, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab. Der VfGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnte die Behandlung der (Sukzessiv-)Beschwerde ab.

Zu § 57 Abs. 1 GSpG

Nach der Entscheidung BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 (anhängig zu Ro 2015/16/0024) erfüllte das Kartenpokerspiel die Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Auspielung“, das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die Anbietende zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG. Es bestünde dadurch keine Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VfGH 11.6.2015, E 820/2015 die Behandlung der Beschwerde gegen die Entscheidung BFG 05.03.2015, RV/2100581/2012, die die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenpokerspiel als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von Surrender als Black Jack-Variante bestätigte. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 28.2.2014, B 58-62/2014 (UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11ua.) die Behandlung der Beschwerden ab.

Mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012 und BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012) lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden aus folgenden Gründen ab:

- Die geltend gemachte Unionsrechtswidrigkeit und die daraus allenfalls folgende Gleichheitswidrigkeit („Inländerdiskriminierung“) der Glücksspielmonopolregelungen liegt nicht vor
- Die Aufnahme von „Poker“ in den Begriff des Glücksspiels gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig

- Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre weitgehende Verpflichtungen, wie Spielerschutz, Geldwäscherichtlinien, Tragung der Kosten der staatlichen Aufsicht und Kontrolle gemäß § 31 GSpG treffen und sie neben der Spielbankabgabe einen Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG zu leisten haben.

- Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

Zu § 57 Abs. 2 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Im Jahr 2011 wandten sich einige Anbieter von Wetten und Glücksspiel im Internet mit einem Initiativantrag an den Verfassungsgerichtsgerichtshof auf Aufhebung der Wortfolge in § 57 GSpG „Ausspielungen, bei denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“. Der Verfassungsgerichtshof wies die Anträge mit Beschluss VfGH 30.11.2011, G-12-14/11 zurück, bzw. auf den Rechtsmittelweg. Der Verfassungsgerichtshof lehnte zB die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an *Online*-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13).

Zu § 57 Abs. 3 und 4 GSpG (wie ua. BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012):

Das Bundesfinanzgericht kam aus Sicht der im Glücksspielgesetz geregelten Steuern in den Entscheidungen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 (beide abrufbar unter findok.bmf.gv.at) zu dem Schluss, dass kein Zusammenhang der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG mit § 3 GSpG (Glücksspielmonopol) besteht. Der Verfassungsgerichtshof nahm die dagegen erhobenen Beschwerden nicht in Behandlung. Nach diesen Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber in § 57 Abs. 3 und 4 GSpG für den Betrieb von VLT, für die eine Konzession nach § 14 GSpG besteht, und solchen, die ohne Konzession betrieben werden, die Glücksspielabgabe unterschiedlich regelt (VfGH 19.2.2015, E 49/2015 zu BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; VfGH 11.6.2015, E 564/2015 zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012). Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 und Ro 2015/16/0013 die Revisionen gegen BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 und BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 zurückwies. In einem Fall des § 57 Abs. 3 GSpG betreffend Ausspielungen über nicht bewilligte Eingabeterminals, die sich mit einem konzessionierten Glücksspielautomaten in einem anderen Bundesland über Internet verbinden und die Teilnahme an der Ausspielung an dem geografischen Ort, von dem der Spielteilnehmer daran tatsächlich physisch teilnimmt, dh vom nicht bewilligten Eingabeterminal erfolgt, lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 (BFG

26.9.2016, RV/7100405/2012) die Behandlung der Beschwerde ab, da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt.

Zu § 58 Abs. 3 GSpG:

Ergänzend wird bemerkt, dass bezüglich Glücksspielabgaben für Preisausschreiben und Gewinnspiele gemäß § 58 Abs. 3 GSpG Normprüfungsanträge vom Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 25.11.2015, A 2015/0011-1 (Ro 2015/16/0035-4) und Beschluss vom 28.1.2016, A 2016/0002 und 0003 [Anm.: abrufbar über die Homepage des VfGH] und vom Bundesfinanzgerichtes BFG 26.1.2016, RN/7100001/2015, bzw. BFG 21.4.2016, RN/7100001/2016 gestellt wurden. Es ging im Wesentlichen um die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe. Der Verfassungsgerichtshof entschied, dass die Bestimmung über eine Glücksspielabgabe auf Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistungen nicht gleichheitswidrig ist, und der festgelegte Besteuerungsgegenstand und der Steuersatz nicht unsachlich sind. (VfGH 12.12.2016, G 650/2015 ua).

Zusammenfassend widersprechen nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes die Glücksspielabgaben nicht dem Unionsrecht, weswegen keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016). Die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015). Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbank nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

3.2.4. „Erdrosselungssteuer“

Die Bf. bringt vor, dass sich vor allem die Glücksspielabgabe nach den Einsätzen der Spielteilnehmer berechnet. Die Bf. sei an den Kartenspielen selbst aber nicht beteiligt. Durch die von ihr eingehobenen Tischgebühren sei ihr Umsatz wesentlich unterhalb der Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben.

Wenn die Bf. vorbringt, sie sei schlechter gestellt als der Spielbankkonzessionär, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie durch 16% Glücksspielabgabe nicht schlechter gestellt ist, als sie es durch die Spielbankabgabe mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele, die im Spielbankbetrieb gespielt werden, wäre, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass die Spielbankkonzession gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 GSpG nur einem Konzessionswerber erteilt darf, wenn die Kapitalgesellschaft über ein **eingezahltes** Stamm- oder Grundkapital von mindestens **22 Millionen Euro** verfügt, diese Konzession auf 15 Jahre erteilt wird, die Obliegenheitspflichten gemäß § 25 Abs. 3 GSpG eingehalten werden, sowie dass der Spielbankkonzessionär **gemäß § 59a GSpG den Antrag auf Konzessionserteilung mit 10.000 Euro und die Erteilung der Konzession mit**

100.000 Euro verg Gebühren muss (vgl. auch Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016). Die Bf. hingegen ist von diesen – insbesondere finanziellen Anforderungen – nicht betroffen.

So hat auch der Verwaltungsgerichtshof zu § 31a GSpG festgestellt, dass damit Doppelbelastungen nur „für die Konzessionäre“ verhindert werden sollen. *„Diese sind nämlich bereits den Konzessions- und Spielbankabgaben unterworfen, deren teils beträchtliche Höhe das Verbot von zusätzlichen Landes- und Gemeindeabgaben gerechtfertigt erscheinen lässt. Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.“* (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325).

Der Verfassungsgerichtshof stellte immer wieder fest, dass grundsätzlich die rechtspolitische Freiheit des Gesetzgebers besteht, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachtete Entwicklungen entgegenzusteuern, sowie, dass der Abgabepflichtige es in der Hand hat, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. (BFG 23.6.2016, RV/7102949/2014 unter Verweis auf VfGH 5.12.2011, B 533/11 und VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, 2011/17/0116; siehe auch VfGH 28.06.2007, B1895/06, sowie Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05; VfGH 21.9.2012, B 1357; VfGH 19.2.2015, E 49/2015 ua.; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012). Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Die §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. (Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Zur Frage der „Erdrosselungssteuer“ des § 57 Abs. 1 GSpG bei Anbieten von Kartenpokerspielen führt BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015 an: *„Seitens der Bf wurde abschließend angedeutet, bei der derzeit gesetzlich vorzunehmenden Besteuerung "vom Einsatz" handle es sich grundlegend um eine unverhältnismäßige "Erdrosselungssteuer", die möglicherweise verfassungswidrig sei. Dem gilt zu erwidern, dass sich weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) in Zusammenhang mit dem Vorbringen im Wesentlichen dahin, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, bislang veranlasst sahen, diesbezüglich ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt: "Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt". Aus*

diesem Grund besteht aber für das BFG umso weniger die Veranlassung, eine allfällige Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmung in § 57 Abs. 1 GSpG anzunehmen.“

3.3. Die Gewerbeberechtigung schiebt die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinaus, aber löst nicht die Bf. aus den Glücksspielabgaben heraus (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG)

Die Bf. bekämpft ihre Glücksspielabgabenverpflichtung, weil sie aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ der Meinung ist, dass sie mit diesen Spielen automatisch aus dem Geltungsbereich des Glücksspielgesetzes ausscheide, was sich insbesondere aus § 60 Abs. 24 GSpG ergäbe.

Vorausgeschickt sei folgendes: Hinsichtlich der Subsumierbarkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes unter den Kompetenztatbestand „Monopolwesen“ gemäß Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG lässt die höchstgerichtliche Rechtsprechung bislang keinen Zweifel an der Verfassungskonformität des Glücksspielmonopols unter dem Gesichtspunkt der Kompetenzverteilung erkennen. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 143 unter Verweis auf 7567/1975; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; VwGH 25.9.2012, 2011/17/0296). Laut *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 141 ist die Ausweitung bestehender Monopole jedenfalls durch Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG verfassungsrechtlich gedeckt. Die Gewerbebereichskompetenz des Bundes ist zwar grundsätzlich nicht auf strafgesetzlich erlaubte Spiele beschränkt. Doch sind die Bestimmungen der Gewerbeordnung nicht auf die vom Bund monopolisierten Angelegenheiten anzuwenden, unabhängig davon, aus welchem Kompetenzbereich diese stammen. Da der Bund im Wesentlichen die strafgesetzlich verbotenen Glücksspiele auf Basis des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG monopolisiert hat, werden diese Glücksspiele somit im Ergebnis nicht von der Gewerbeordnung erfasst. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 119). Mit ihren Einwendungen, dass aufgrund der Versteinerungstheorie im Jahr 1925 vom Monopol nur Glücks- und keine Geschicklichkeitsspiele erfasst waren, kann die Bf. nichts für sich gewinnen, da nach der Glücksspielverordnung, BGBl. 1923/253 idF BGBl. 1933/6, aufgehoben mit BGBl. 1961/87, Poker als verbotenes Glücksspiel aufgelistet war. Die Glücksspielverordnung 1923 bezeichnete Poker definitiv als „Glücksspiel“ (*Bresich/Klingenbrunner*, Kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen bei Spielen, AnwBl 2008, 59, 61; *Michael Kreuzmair*, Aktuelle Rechtsprobleme im Bereich Poker. Rahmenbedingungen – Zulässigkeitsvoraussetzungen -Unionsrechtliche Aspekte, 2010, unveröffentlichte Dissertation, 19-20 ; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 25; *Wiederin* , Anmerkungen zur Versteinerungstheorie, in *Haller/ Kopetzky/ Novak/ Paulson/ Raschauer/ Ress/ Wiederin*, Staat und Recht. Festschrift für Günther Winkler, 1242; *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 51; s. iehe dazu ausführlich UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 (§ 33 TP 17 GebG – Bf.) und BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011), weshalb keine Ausweitung des verfassungsrechtlichen Kompetenztatbestandes „Glücksspielmonopol“ durch Nennung von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG vorliegt.

Bei § 60 Abs. 24 GSpG handelt es sich im Wesentlichen um eine Übergangsbestimmung, nach der bis zur Erteilung der mit BGBl. I 2010/54 eingeführten Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ hinausgeschoben wurde, wenn der Pokersalon auf Basis einer aufrechten Gewerbebewilligung betrieben wurde. Der Verfassungsgerichtshof hob mit **Erkenntnis VfGH 30.6.2012, G 51/11-8**, die Wortfolge *„zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis“* in § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. (BGBl. I 2012/69). In der Begründung Punkt 3.2. stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortlaut der Übergangsbestimmung in vertretbarer Weise abgeleitet werden konnte, dass der Betrieb von Pokersalons nach bisheriger Rechtslage, wenn schon nicht ausdrücklich für zulässig erklärt, so doch wenigstens hingenommen wurde. Die Aufhebung erfolgte wegen der Unsachlichkeit der der Befristung vorangestellten auflösenden Bedingung der Erteilung einer einzigen Pokersalonkonzession gemäß § 22 GSpG, weil die (1) Pokersalonkonzession auch an einen anderen Spielbankbetreiber erfolgen hätte können und damit alle anderen gewerberechtlich zugelassenen Pokersalons ihre Betriebe von einem Tag auf den anderen Tag hätten einstellen müssen. Wenn der Gesetzgeber bestimmte Formen des Spiels als Glücksspiel qualifiziert und einen bestimmten Betrieb von Einrichtungen für dieses Spiel nach einer Übergangsfrist von über zwei Jahren vorsieht, nach deren Ablauf der Betrieb bestehender Pokersalons unzulässig wird, handelt er nicht unsachlich. Mit Erkenntnis **VfGH 27.6.2013, G 26/2013** ua hob der Verfassungsgerichtshof § 60 Abs. 24 GSpG wegen Verfassungswidrigkeit auf und interpretierte diese Vorschrift in der Begründung: *„Die Konzessionsbindung (nach § 60 Abs.24 GSpG am 31.12.2012) für Glücksspielveranstalter wie die antragstellenden Gesellschaften zeitigt deswegen besonders nachteilige Folgen, weil die bisher auf Grund der Gewerbeordnung ausgeübten Tätigkeiten nunmehr im Regime des Glücksspielgesetzes nicht mehr zulässig und daher einzustellen sind.“* (BGBl. I 2013/167).

Aufgrund BGBl. I 2014/13 kam es zu den § 60 Abs. 33, 34 GSpG. Nach § 60 Abs. 33 GSpG ist § 2 Abs. 4 auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden. § 22 GSpG, Spielbanken in Form von Pokersalons und damit auch § 60 Abs. 33 GSpG wurden mit BGBl. I 2015/118, ab 15. August 2015, aufgehoben, da sich nach der Regierungsvorlage der Gesetzgeber entschlossen hat, das Pokerangebot auf das vorhandene Angebot in konzessionierten Spielbanken nach § 21, in Form elektronischer Lotterien nach § 12a und des vom Glücksspielmonopol ausgenommenen sogenannten Wirtshauspokers nach § 4 Abs. 6 zu beschränken. Da der VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012 für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung einen gewissen Vertrauensschutz vorsieht, wurde eine Übergangszeit gemäß § 60 Abs. 36 GSpG bis 31.12.2019 bestimmt. Diese Rechte von Inhabern einer Gewerbeberechtigung erlöschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31.12.2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt dann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG dar. (Zu 684 BlgNR 25. GP).

Zusammenfassend ging es darum, dass „gewerberechtlich bewilligte“ Pokersalons einen gewissen Zeitraum – bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession - weitergeführt werden konnten. Die RV 658 BlgNR 24. GP verweist auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird.

§ 60 Abs. 36 GSpG bzw. die Vorgängerbestimmungen haben keinen Konnex zu den Glücksspielabgaben und vermögen auch die Ansicht der Bf. nicht zu begründen, dass sie aus dem Glücksspielgesetz – insbesondere aus den Glücksspielabgaben - „herausfällt“. Die Bf. kann nichts für sich gewinnen, wenn sie meint, mangels Vorliegen einer „Ausspielung“ könne sie als Betroffene des § 60 Abs. 24 GSpG den Glücksspielabgabentatbestand des § 57 GSpG nicht auslösen. Eine Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 GSpG (und keine Auslobung gemäß § 860 ABGB) liegt jedenfalls vor. Das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in den Räumlichkeiten machte die anbietende Bf. zum Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, was die Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen nach sich zieht. Auch hier erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf diese Punkte bzw. wird auf die die Bf. bezüglich der Vorzeiträume betreffenden Entscheidungen BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011, BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 verwiesen.

4. Schlussfolgerungen

1. Die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57-59 GSpG ist nicht unionsrechtswidrig, weil in- und ausländische, konzessionierte und nicht konzessionierte Glücksspielanbieter gebühren- und verkehrssteuerlich, wenn sie die vom Glücksspielgesetz erfassten Spielverträge abschließen (veranstalten), gleich besteuert werden. Die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG ist weder verfassungs- (VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012) noch unionsrechtswidrig (VfGH 15.10.2016, E 945/2016). Deshalb konnte bei Inlandssachverhalten auch keine Verfassungswidrigkeit der §§ 57 bis 59 GSpG vorliegen. (z.B. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012). Die Bf. veranstaltete in den Zeiträumen 1. Juli bis 31. Dezember 2012 Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und in Turnierform, womit sie beide Voraussetzungen der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Ausspielung“ erfüllte: 1. durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor, und 2. durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Unternehmerin iSd § 2 GSpG. Mit den „Ausspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabenschuld gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz (*Cashgame*)/in Aussicht gestellten Gewinn(Turnier). Da die Bf. glücksspielrechtliche Unternehmerin ist, trifft auf sie das Tatbestandsmerkmal Veranstalterin, die die Spielmöglichkeiten anbietet, zu und ist sie damit Glücksspielabgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich.

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

3. In etlichen Beschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dass die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. (VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014; VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

4. § 57 Abs. 6 GSpG ist keine Bestimmung, die konzessionierte Spielbanken im Gegensatz zu nichtkonzessionierten Anbietern befreit, sondern eine Vorschrift zur Verhinderung der Doppelbesteuerung von Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe. Eine steuerliche Ungleichbehandlung kann auch nicht darin liegen, dass diese Glücksspielabgabe für konzessionierte Spielbanken als besondere Glücksspielabgabe Spielbankabgabe heißt und nicht konzessionierte Unternehmungen mit den Glücksspielen der allgemeinen Glücksspielabgabe unterliegen.

Die Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen der Bf. Glücksspielabgabe für die Monate Juli bis Dezember 2012 vorgeschrieben wurde, bestehen daher zu Recht.

Aus all diesen Gründen war den Berufungen/Beschwerden der Erfolg zu versagen.

5. Unzulässigkeit 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte der dargestellten Judikatur der Höchstgerichte, es liegt weder eine fehlende Rechtsprechung, noch eine zu lösende Rechtsfrage vor, die in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 21. August 2017

