

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatlerin) und die weiteren Senatsmitglieder Richter Johann Jungwirth gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Dkfm. Dr. Peter Bernert und Mag. Gertraud Lunzer in den Beschwerdesachen der ****Bf**** als Rechtsnachfolgerin der ****KG+ADRESSE****, vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH&Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien

1. gegen zwei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 25. August 2011 über die Festsetzung der **Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und Turnierspielen (RV/7100908/2012)

2. gegen die zwei **Säumniszuschlagsbescheide** vom 9. September 2011 betreffend Rechtsgeschäftsgebühren (RV/7100381/2012)

3. gegen drei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 25. August 2011 über die Festsetzung der **Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG** für den Zeitraum 1/2011 bis 3/2011 (RV/7100908/2012)

alle ErfNr. ****x1****, StNr ****x2****, Auftragsbuch Nr. ****x3**** des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

in der Sitzung am 11. September 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die zwei Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend Rechtsgeschäftsgebühren bleiben aufrecht.

Die zwei Säumniszuschlagsbescheide bleiben aufrecht.

Die drei Bescheide gemäß § 201 BAO betreffend Glücksspielabgaben bleiben aufrecht.

Es wird kein Normprüfungsantrag gestellt.

Es wird kein Ersuchen um Vorabentscheidung an den EuGH gerichtet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) für die Rechtsgeschäftsgebühren und die Glücksspielabgaben zulässig, für die Säumniszuschlagsangelegenheit nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Nach Ansicht der Bf. ist das Glücksspielgesetz insgesamt – ordnungspolitischer und abgabenrechtlicher Teil – nicht auf die Bf. anzuwenden, da sie über eine aufrechte Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ verfügt:

Sind die in den §§ 57-59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgaben unionsrechts- und verfassungswidrig, weil

- das in § 1 Abs. 2 GSpG genannte Kartenpokerspiel kein Glücks-, sondern ein Geschicklichkeitsspiel ist,
- glücksspielabgabenrechtlich Konzessionär und Nichtkonzessionär anders behandelt würden (§ 57 Abs. 6 GSpG- Beihilfenverbot),
- Poker im Lebendspiel (Einsatz § 57 Abs. 1 GSpG) und *Online Poker* (Jahresbruttospieleinnahmen § 57 Abs. 2 GSpG) unterschiedlich besteuert würden und
- die Rechtsgeschäftsgebühren vom Kartenpokerspiel mit 25% des Gewinnes bzw. die Glücksspielabgabe vom Kartenpokerspiel mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestelltem Gewinn berechnet werde, obwohl die Bf. am Spiel nicht beteiligt sei und nur ein Tischgeld pro Spiel erhalte („Erdrosselungssteuer“)?

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.“

Einleitend wird bemerkt, dass die Verfahren der ****Bf**** als Rechtsnachfolgerin der ****KG**** , betreffend Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG samt Säumniszuschlägen für die Zeiträume 7-12/2010 sowie Glücksspielabgaben für die Zeiträume 1-3/2011 und der ****Bf**** betreffend Glücksspielabgaben für die Zeiträume 4-7/2011 und 7/2015-1/2016 vor dem Bundesfinanzgericht zusammengelegt geführt

wurden, nun aber zwei Erkenntnisse ergehen: BFG 25.9.2017, RV/7100908/2012 und RV/7100907/2012.

Überblick:

1. Kurzdarstellung der beiden Verfahren

1.1. Verfahren der Bf. als Rechtsnachfolgerin der ****KG**** Zeiträume 7-12/2010 und 1-3/2011 [RV/7100908/2012]

1.1.1. Rechtsgebühren und Glücksspielabgaben

1.1.2. Säumniszuschlagsangelegenheit betreffend Glücksvertragsgebühr

1.2. Erkenntnis BFG 25. September 2017, RV/7100907/2012: Verfahren der ****Bf**** betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Zeiträume 4-7/2011 und 7/2015 bis 1/2016

1.2.1. Verfahren der Bf. ab Vermögensübernahme von der ****KG**** gemäß § 142 UGB bis zum Einbringungsvertrag des Teilbetriebes Poker in die ****GMBH*N**** Zeiträume 4-7/2011

1.2.2. Verfahren der Bf. ab Verpachtung der Pokercasinos durch die ****GMBH*C****, Zeiträume 7/2015-1/2016

2. Detaillierte Darstellung der Verfahren der Bf. als RN der **KG**** Zeiträume 7-12/2010 und 1-3/2011 [RV/7100908/2012]**

2.1. Stellungnahmen der Bf. und Außenprüfung

2.2. Feststellungen des Finanzamtes

2.3. Rechtsgebühren- und Glücksspielabgabenbescheide über die Zeiträume 20. Juli 2010 bis 31. März 2011

2.4. Berufungen/Beschwerden - Zeiträume 20. Juli 2010 bis 31. März 2011

2.5. Ergänzende Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt

2.6. Vorlagebericht des Finanzamtes zu RV/7100908/2012

2.7. Stellungnahmen der Bf. und Anregung zur Aussetzung gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren vor dem VfGH G 103-104/2016 aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes

3. Verfahren Säumniszuschlagsbescheide vom 9. September 2011 betreffend Glücksvertragsgebühren (RV/7100381/2012)

4. Beweisverfahren

5. Sachverhalt

5.1. Zur Person der Bf.

5.1.1. Vorbemerkungen

5.1.2. Gesellschaftsrechtliche Entwicklung der Bf.

5.2. Kartenpokervarianten

5.3. Funktionsweise der gegenständlichen Kartenpokerspiele als *Cashgame* oder in Turnierform

5.4. Festgestellter Sachverhalt

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Rechtsgeschäftsgebühren

6.2. Glücksspielabgaben

6.3. BAO

7. Einteilung des Glücksspielgesetzes in einen ordnungspolitischen und einen abgabenrechtlichen Teil

8. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

8.1. Zusammenfassung der höchstgerichtlichen Judikatur zur Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols

8.2. 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)

9. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes

9.1. Mittelbare Verbindung der Glücksspielabgaben durch § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG zum ordnungspolitischen Teil (Präjudizialität)

9.2. Die Rechtsentwicklung der Glücksspielbesteuerung und deren Implementierung in das Glücksspielgesetz

9.3. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren

9.3.1. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern

9.3.2. Der Nichtkonzessionär ist glücksspielabgabenrechtlich gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt

9.4. Von den Rechtsgeschäftsgebühren zu den Glücksspielabgaben beim Kartenpokerspiel

9.4.1. Vorgeschichte - Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels in der Rechtsprechung

9.4.2. Poker ist aufgrund der Gesetzeslage und der Rechtsprechung kein Geschicklichkeitsspiel, das nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt

9.4.3 Die Glücksspielabgaben als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG

9.5. Poker als Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 GSpG

9.5.1. Aufzeichnungen zu den Glücksspielabgaben und Schätzung

9.5.2. Unternehmer gemäß § 2 Abs. 2 iVm § 57 GSpG und Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen

9.5.3. Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker – ohne Bankhalter – werden gemäß § 57 Abs. 1 GSpG gleich besteuert

9.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

9.7. Urteil des EuGH in der Rechtssache *Berlington Hungary* (EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua).

9.8. „Erdrosselungssteuer“ – Kein Bezug der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary* ua.) zu den Glücksspielabgaben

10. Zusammenfassung

11. Schlussfolgerungen

12. Zulässigkeit der Revision

13. Säumniszuschläge

13.1. Sachverhalt

13.2. Gesetzliche Grundlagen

13.3. Erwägungen

13.4. Zulässigkeit der Revision

1. Kurzdarstellung der beiden Verfahren

1.1. Verfahren der Bf. als Rechtsnachfolgerin der **KG******

Zeiträume 7-12/2010 und 1-3/2011 [RV/7100908/2012]

1.1.1. Rechtsgebühren und Glücksspielabgaben

Aufgrund einer Gewerbeberechtigung für das Halten erlaubter Kartenspiele bot die Rechtsvorgängerin der Bf. am Standort ****STANDORT****) interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Dabei handelt es sich um Kartenpokerspiel, vorwiegend in den Varianten *Texas Holdem*, *Seven Card Stud* und *Omaha*. Diese Spiele wurden als *Cashgames* und in Turnierform gespielt.

Das Finanzamt führte eine Nachschau gemäß § 146 BAO durch.

Aufgrund der Nachschau erließ das Finanzamt am 25. August 2011 für den Zeitraum vom 20. Juli bis 31. Dezember 2010 zwei Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen die **Glücksvertragsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG**, mit einem Bescheid für *Cashgames* und mit einem Bescheid für Turniere, festgesetzt wurden. Da gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, bis Ende 2010, noch der Gewinn Bemessungsgrundlage war, berechnete das Finanzamt beim *Cashgame* den Gewinn je Spiel aus der Differenz zwischen dem durchschnittlichen Gewinn und dem Einsatz des Gewinners, wofür das Finanzamt unter Berücksichtigung der Angaben der Bf. die Anzahl der Spiele pro Stunde und den Gewinn je Spiel schätzte. Beim Kartenpokerspiel in Turnierform zog das Finanzamt als Bemessungsgrundlage „Gewinn“ die Monatsgesamtsumme der Preisgelder als Basis der Berechnung heran.

Weiters erließ das Finanzamt am 25. August 2011 drei Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen es je für Jänner, Februar und März die **Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG** festsetzte.

Fristgerecht wurden gegen die zwei Rechtsgeschäftsgebühren- und drei Glücksspielabgabenbescheide vom 25. August 2011 Beschwerden erhoben.

Eingewendet wurde, dass Poker kein Glücksspiel, sondern ein Geschicklichkeitsspiel sei, da es bei den Denksportspielen eingereiht werde. Die Bf. stelle nur die Einrichtungen und die Gastronomie zur Verfügung, sie nehme an den Kartenpokerspielen selbst nicht teil, sondern die Spieler würden gegeneinander spielen. Die Rechtsvorgängerin der Bf. habe damals keine Aufzeichnungen geführt. Wie die Bemessungsgrundlage zu ermitteln sei, sei gesetzlich nicht vorgesehen. Die Bf. beantrage jedenfalls, dass ein Degressionsabschlag wie in BFG UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02 vorgenommen werde. Da die Bf. für Kartenpokerspiel, an dem sie selbst nicht teilnehme, Abgaben zu entrichten habe, käme einer Erdrosselungssteuer gleich, die gegen die Freiheit der Erwerbstätigkeit verstoße. Die Bf. beantrage, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen.

Nach der damaligen Rechtslage wurde die Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz vorgelegt, dazu gab das Finanzamt im Vorlageantrag eine umfangreiche Stellungnahme ab, die der Bf. zugestellt wurde.

Am 31. Mai 2012 gab die Bf. ebenfalls eine Stellungnahme ab.

Am 23. Mai 2016 regte die Bf. die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren des VfGH G 103-104/2016 aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes vom 23. Mai 2016 wegen der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols an.

1.1.2. Säumniszuschlagsangelegenheit betreffend Glücksvertragsgebühr

Im gegenständlichen Fall handelte es sich um die ab 1.1.2011 aufgehobenen Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG, welche gemäß § 31 Abs. 3

GebG aF ohne amtliche Bemessung am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats unmittelbar zu entrichten waren. Da die Bf. diese Rechtsgeschäftsgebühren nicht zeitgemäß entrichtete, setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 9. September 2011 Säumniszuschläge zu den Rechtsgeschäftsgebühren fest.

Fristgerecht erhob die Bf. dagegen Berufung/Beschwerde und wendete im Wesentlichen ein wie bisher.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Dezember 2011 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag verwies die Bf. auf die Ausführungen in der Beschwerde.

**1.2. Erkenntnis BFG 25.September 2017 RV/7100907/2012:
Verfahren der ****Bf**** betreffend Glücksspielabgaben
gemäß § 57 Abs. 1 GSpG Zeiträume 4-7/2011 und 7/2015 bis 1/2016**

1.2.1. Verfahren ab Vermögensübernahme von der **KG****
gemäß § 142 UGB bis zum Einbringungsvertrag des
Teilbetriebes Poker in die ****GMBH*N**** Zeiträume 4-7/2011**

Für die Zeiträume April bis 8. Juli 2011 ist die ****Bf**** Anbieter und Organisator von Pokerspielen am Standort ****STANDORT****).

Die ****Bf**** übersendete dem Finanzamt monatlich Aufzeichnungen der Tischöffnungszeiten bei *Cashgames* und Turnieraufzeichnungen, gab aber keinen selbstberechneten Betrag bekannt. Das Finanzamt erließ daher am 31. Jänner 2012 vier Bescheide gemäß § 201 BAO, mit welchen es monatlich die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für *Cashgames* und Turniere festsetzte. Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe für *Cashgames* errechnete das Finanzamt nach der Formel „Spieldauer x Spiele pro Stunde x Einsatz pro Spiel“, die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe Turniere wurde aus den täglichen Turnieraufzeichnungen ermittelt.

Dagegen erhob die ****Bf**** Beschwerden, mit im Wesentlichen gleichem Vorbringen wie zu den vorigen Zeiträumen.

Nach der damaligen Rechtslage wurde die Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz vorgelegt, dazu gab das Finanzamt im Vorlageantrag eine umfangreiche Stellungnahme ab, die der ****Bf**** ebenfalls zugestellt wurde.

Am 23. Mai 2016 regte die ****Bf**** die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren des VfGH G 103-104/2016 aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes vom 23. Mai 2016 wegen der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols an.

1.2.2. Verfahren der **Bf**** ab Verpachtung der
Pokercasinos durch die ****GMBH*C****, Zeiträume 7/2015-1/2016**

Ab dem Schreiben vom 13. August 2015 erstattete die ****Bf**** monatlich dem Finanzamt eine Abgabemeldung gemäß § 57 GSpG mit dem Formular 50-EDV und schloss Buchungsnachweise an. Sie gab darin die Bemessungsgrundlagen bekannt und berechnete die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Kartenpokerspiele selbst aber mit Null. Die ****Bf**** berechnete die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung selbst und stellte den Antrag, die Glücksspielabgabe mit Bescheid gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Das Finanzamt erließ am 10. März 2016 sieben Bescheide gemäß § 201 BAO und setzte für den Zeitraum 7/2015 bis 1/2016 je Monat die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 und Abs. 3 GSpG von der von der ****Bf**** bekanntgegebenen Bemessungsgrundlage fest.

Die ****Bf**** erhob dagegen Beschwerden. Nach dem Wortlaut des § 60 Abs. 33 GSpG falle für die Bf. wegen der gewerberechtlichen Bewilligung auch keine Glücksspielabgabe an. Sie habe keinen Zugriff auf die Einsätze, sie sei auch kein Abgabenschuldner.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 8. August 2016 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag brachte die ****Bf**** über ihr bisheriges Vorbringen hinaus verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 57 GSpG vor, es bestünde eine Ungleichbehandlung mit konzessionierten Spielbanken und auch *Onlinepoker* werde niedriger besteuert als die ****Bf****. Ein Normprüfungsverfahren wurde angeregt. Weiters bestünden unionsrechtliche Bedenken gegen § 57 GSpG, da im Fall der ****Bf**** das Kohärenzgebot nicht eingehalten würde, die Glücksspielabgabe gegen das Beihilfenverbot verstoße und daher ein Vorabentscheidungsverfahren an den EuGH angeregt werde.

2. Detaillierte Darstellung der Verfahren der Bf. als RN der **KG**** Zeiträume 7-12/2010 und 1-3/2011 [RV/7100908/2012]**

2.1. Stellungnahmen der Bf. und Außenprüfung

Am 12. Februar 2010 richtete das Finanzamt eine Anfrage an die Bf. betreffend „*Organisation von Glücksspielen nach § 1 GSpG im Standort ****STANDORT*****“.

Bei der Beantwortung des Fragebogens wurde angegeben, dass Mieter/Pächter des Lokals und Mieter der Spieleinrichtungen die Bf. ist, der Spielbetrieb seit 24. Oktober 2008 stattfindet, und es werden Aufzeichnungen über das Inkasso der Tischmieten geführt. Veranstalter dieser Spiele war die Rechtsvorgängerin der Bf., die ****KG****. Diese legte dem Finanzamt in Beantwortung einer Anfrage eine Kopie des Gewerbescheines vom 19./23. Februar 2001, ****x4****, Registernummer ****x5**** vor, welcher auf

„Veranstaltung und Organisation des Kartenspiels ‚Poker‘ und anderer Erlaubter Kartenspiele, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter“ lautet, vor.

Mit einer Stellungnahme vom 10. Mai 2010 teilte die Bf. mit, dass sie lediglich den Gastronomiebetrieb betreibe und als Komplementär der ****KG**** fungiere:

- Die Bf. übe keine Tätigkeit aus, die dem Glücksspielgesetz unterliege, weshalb es auch zu keiner Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG (aF) kommen könne. Die Bf. sei Inhaberin eines Gewerbebescheides der Veranstaltung und Organisation „erlaubter Kartenspiele (Poker)“. Aus dem Grundsatz der Einheit des Rechtssystems ergäbe sich, dass das Finanzamt an diesen Gewerbebescheid gebunden sei. Die bei der Bf. im Casino gespielte Pokervariante *Texas Hold'em* sei ein Geschicklichkeitsspiel, das habe eine aktuelle Studie in der Bundesrepublik Deutschland ergeben. (*Hambach & Hambach Rechtsanwälte/TÜV Rheinland Secure IT GmbH/Henze/Kalhamer*, Pokerstudie 2008; *Hambach /Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht? MR Int, 2009 Heft 2; Urteil des Landgericht Karlsruhe). Zu einem ähnlichen Ergebnis wären die Erkenntnisse VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 und VwGH 20.8.1998, 97/16/0387 gekommen. Die Aussage, dass Poker ein Glücksspiel sei, lasse sich nicht mit der Tatsache vereinbaren, dass es möglich sei, mit der schlechtesten Kartenkombination zu gewinnen. (Stichwort: Bluffen, *Pokerface*).
- Die Bf. würde weder Glücksspiele anbieten, noch organisieren. Die Bf. vermiete lediglich Spieltische an Spieler, die ihr Spiel selbst organisieren würden. Die Bf. sei auch nicht Bankhalter und auch nicht am Gewinn eines einzelnen Spielers oder dem Umsatz eines Tisches beteiligt, sie erhalte bloß eine Tischmiete. Zusätzlich zum Tisch würde die Bf. den Spielern auch noch Karten und Jetons zur Verfügung stellen, die Bf. stelle auch einen Spielleiter (Croupier) zur Verfügung, dessen Aufgabe es sei, den reibungslosen Ablauf des Spieles zu gewähren, die Aufgaben des Dealers (Croupiers) sei es, die Tischmiete zu kassieren, die Karten auszugeben, den Pot-Gewinner zu verifizieren und den Pot dem Gewinner zu übergeben, das alles falle nicht unter den Begriff „organisieren“.
- Die Bf. sei daher auch nicht verpflichtet, irgendwelche Aufzeichnungen über die Höhe des Gewinnes eines Spielers zu führen oder eine Steuer von diesem Gewinn einzubehalten. Die Bf. führe keine Ausspielung nach dem Glücksspielgesetz durch und außerdem könne ein dem Glücksspielmonopol des Bundes widersprechendes Geschäft kein gültiges Rechtsgeschäft sein. An ein nicht gültiges Rechtsgeschäft könne auch keine Rechtsgeschäftsgebühr angeknüpft werden.

Nach der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 146 BAO vom 5. August 2011 bei der ****Bf**** als Rechtsnachfolgerin gemäß § 142 UGB der ****KG**** war Gegenstand die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die im Zeitraum 20. Juli 2010 bis 31. März 2011 in den Räumlichkeiten des Lokales „****NAME****“ durchgeführten Pokerspiele in *Cashgame*- und in Turnierform. Über die im Nachschauzeitraum veranstalteten Pokerspiele wurden die darüber geführten Aufzeichnungen der ****KG**** vorgelegt, die

das Finanzamt als Grundlage der Schätzung der Bemessungsgrundlage der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF für den Zeitraum 20. Juli bis 31. Dezember 2010 und der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für den Zeitraum 1.1. bis 31.3.2011 bildeten.

Das Finanzamt legte dar, dass der Prüfungszeitraum deshalb nicht auf April 2011 ausgeweitet worden sei, weil in diesem Zeitraum vor April 2011 noch die ****KG**** Veranstalterin war. Durch Löschung und Vermögensübergang gemäß § 142 UGB auf die Komplementärin, die Bf., ist ab April 2011 die Bf. der Veranstalter und Steuerschuldner der Glücksspielabgaben.

2.2. Feststellungen des Finanzamtes

Nach den Feststellungen des Finanzamtes handelte es sich bei den veranstalteten Pokerspielen um die Varianten *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha*. Diese Varianten wurden sowohl im *Cashgame*, als auch in Turnieren gespielt:

Beim **Cashgame** nimmt der Veranstalter nicht selbst am Spiel teil und führte daher nur tageweise Aufzeichnungen über den Zeitpunkt des Öffnens und des Schließens jedes bespielten Pokertisches, die darauf gespielte Pokervariante und deren Einsatzlimits und die Höhe des einbehaltenen Tischgeldes. Die Führung von Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Spieleinsätze ist aus wirtschaftlichen Gründen in der Praxis nicht möglich, denn ausgabenseitig gäbe es einen zusätzlichen Personalbedarf für das Zählen der *Chips* und einnahmenseitig durch Verlangsamung des Spielflusses eine deutlich geringere Einnahmemöglichkeit. Da aus den geführten Aufzeichnungen weder die Höhe der geleisteten Spieleinsätze bzw. Spielgewinne, noch die Anzahl der täglich durchgeführten Spielrunden ersichtlich ist, schritt das Finanzamt zur Schätzung gemäß § 184 BAO. Das Finanzamt zog die täglichen Tischaufzeichnungen als Grundlage für die Schätzung heran. Das Finanzamt erstellte für jeden Monat eine Tabelle, in der getrennt nach Spielvariante und Limit die tägliche Öffnungsdauer jedes Tisches eingetragen wurde und auf diese Weise die Monatsgesamtspieldauer für jede Pokervariante ermittelt wurde.

Für den Zeitraum vom **20. Juli bis 31. Dezember 2010** kamen noch die **Glücksvertragsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** zu Anwendung, **Bemessungsgrundlage ist der Gewinn x25%**. Der Gewinn je Spiel ergab sich aus der Differenz zwischen dem durchschnittlich ausbezahlten Gewinn und dem Einsatz des Gewinners. Die Anzahl der Spiele pro Stunde und der Gewinn je Spiel wurde unter Berücksichtigung der Angaben der Bf. und von Vergleichswerten anderer Pokerveranstalter geschätzt. Die Bemessungsgrundlage der Glücksvertragsgebühren für sämtliche in diesem Monat durchgeführten *Cashgames* wurde ermittelt, indem die an Hand der Aufzeichnungen ermittelte Monatsgesamtspieldauer zuerst mit der Anzahl der Spiele pro Stunde multipliziert wurde, und dieses Ergebnis danach mit dem durchschnittlichen Gewinn je Spiel multipliziert wurde.

Im Zeitraum **1. Jänner bis 31. März 2011** war bereits die **Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG** in Kraft, **Bemessungsgrundlage ist der Einsatz x16%**. Die

Anzahl der Spiele pro Stunde und der Einsatz je Spiel wurde unter Berücksichtigung der Angaben der Bf. und von Vergleichswerten anderer Pokerveranstalter geschätzt. Die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe für sämtliche in diesem Monat durchgeführten *Cashgames* wurde ermittelt, indem die an Hand der Aufzeichnungen ermittelte Monatsgesamtspieldauer zuerst mit der Anzahl der Spiele pro Stunde multipliziert wurde, und dieses Ergebnis danach mit dem durchschnittlichen Einsatz je Spiel multipliziert wurde.

Ebenso nimmt bei den **Turnieren** der Veranstalter nicht selbst am Spiel teil und führte daher bis 31.12.2010 nur tageweise Aufzeichnungen über die vereinnahmten *entry-fees*, die von den Turnierteilnehmern mit den *buy-ins* zu entrichten waren. Ab 1.1.2011 wurden Turnieraufzeichnungen geführt. Es wurde über jedes Turnier ein Turnierbericht angelegt, der Angaben über die Turnierbezeichnung, Garantiebetrug, Teilnehmerzahl, Höhe, Anzahl und Summe der *entry-fee*, *Buy-in*, *rebuy* und *add-on*, Preispool, eine allfällige Zuzahlung auf den Garantiebetrug, die Abzüge für Monats- und Jahreswertung und Turnieraktion, das tatsächlich ausgespielte Preisgeld und die Summen von entgegengenommenen Gutscheinen und der Turniereinladungen enthält. Da bei den Aufzeichnungen bis 31.12.2010 weder die Höhe der geleisteten *buy –in* noch die Anzahl der je nach Turnierform möglichen *rebuy* und *add-on* ersichtlich ist und auch die Anzahl der durchgeführten Turniere nicht ersichtlich ist, schritt das Finanzamt zur Schätzung gemäß § 184 BAO und zog die ab 1.1.2011 geführten Turnieraufzeichnungen zur Schätzung für den Zeitraum **20. Juli bis 31. Dezember 2010** heran. Für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2011 führte das Finanzamt keine Schätzung durch. Für jeden Monat, in dem Turnierberichte vorhanden waren, wurde eine Tabelle erstellt, sämtliche Angaben über die Turniere eingetragen und die Monatsgesamtsumme für die ausgespielten Preisgelder ermittelt.

Für den Zeitraum vom **20. Juli bis 31. Dezember 2010** kamen noch die **Glücksvertragsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** zu Anwendung, **Bemessungsgrundlage ist der Gewinn x25%**. Der Gewinn ergab sich aus der Differenz zwischen ausbezahltem Gewinn abzüglich Einsatz des Gewinners. Basis für die Bemessungsgrundlage bildete die Monatsgesamtsumme der Preisgelder. Das Finanzamt errechnete für die Monate Jänner und Februar 2011 die Durchschnittssumme der Preisgelder mit 263.837 Euro, abzüglich Spieleinsätze der Gewinner die Bemessungsgrundlage, den Gewinn, für sämtliche in diesem Monats durchgeführten Turniere. Die Spieleinsätze der Gewinner wurden nach der üblichen Anzahl von Gewinnrängen in Höhe von 10% der Turnierteilnehmer, mit 10% des durchschnittlichen Gesamteinsatzes in den Monaten Jänner und Februar 2011, mit 27.312 Euro, angesetzt. Somit errechnete sich der Durchschnittsgewinn von 236.524 Euro.

Das Finanzamt nahm als Basis für die Schätzung des Umfanges der in den Monaten Juli bis Dezember 2010 durchgeführten Turnierspiele die Anzahl der Spielstunden im *Cashgame*-Bereich der einzelnen Monate in Relation zum Durchschnitt der Monate Jänner und Februar 2011. Dieser Prozentsatz wurde auf den Durchschnittsgewinn der

Monate Jänner und Februar 2011 angewendet und damit der Gewinn der Monate Juli bis Dezember 2010 geschätzt.

Im Zeitraum **1. Jänner bis 31. März 2011** war bereits die **Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG** in Kraft, **Bemessungsgrundlage sind die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen** (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) **x16%**. Die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen sind im Fall der Turniere die Preisgelder, über die ab 1.1.2011 Aufzeichnungen geführt wurden.

2.3. Rechtsgebühren- und Glücksspielabgabenbescheide über die Zeiträume 20. Juli 2010 bis 31. März 2011

- 1. Das Finanzamt setzte am 25. August 2011 mit **Bescheid gemäß § 201 BAO** die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für die Kartenpokerspiele *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* in Form von **Cashgame** von der Bemessungsgrundlage Gewinn 5,622.715,80 x25% = 1,405.678,95 Euro fest. (RV/7100908/2012).

In der Begründung stellte das Finanzamt die Berechnung dar: a) Potgewinn pro Spiel 30 Euro laut einvernehmlicher Schätzung, b) Einsatz des Gewinners 12 Euro laut einvernehmlicher Schätzung (ca. 40% des Potgewinnes) c) Spiele pro Stunde: 20 Spiele *Texas Hold'em no limit*, 18 *Seven Card Stud* und 18 *Omaha*. d) Spieldauer in Stunden pro Monat (alle Tische und Spielvarianten) und setzte die Beträge in folgende Formel ein:

„Spieldauer x Spiele pro Stunde x (Potgewinn minus Einsatz) = Gewinn pro Monat.“

Zum Beispiel: [Spieldauer von Texas Hold'em in Stunden im August 2010: 1.605] x [20 Spiele pro Stunde] x [Potgewinn 30 minus Einsatz des Gewinners 12 = 18] = 577.800.

- 2. Das Finanzamt setzte am 25. August 2011 mit **Bescheid gemäß § 201 BAO** die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG** für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für die Kartenpokerspiele *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* in **Turnierform** von der Bemessungsgrundlage Gewinn 1,290.772,42 x25% = 322.693,10 Euro fest. (RV/7100908/2012).

In der Begründung stellte das Finanzamt die Berechnung dar: a) Die Anzahl der Gewinnränge jedes Turniers auf die sich der Pot des Turnieres verteilte, entspricht 10% der Spieler. b) Von den Gesamteinsätzen in Euro pro Spieler (= Summe *Buy In* + *Rebuy* + *Add-On*) entfallen durchschnittlich 10% auf die Gewinnränge. c) Die Summe aller Turniergewinne = Gesamtsumme aller Preisgelder abzüglich Einsatz der Gewinner der Turniere. d) Für den Zeitraum 20. bis 31. Juli 2010 wird aliquot 1/3 des Monatswertes angesetzt; die unterschiedliche monatsabhängige Auslastung wird durch den Ansatz entsprechender Prozentsätze ausgeglichen. Die so errechneten Beträge setzte das Finanzamt in folgende Formel ein: Gesamtsumme der Gewinne im Durchschnitt Jänner/Februar 2011: 263.837 abzüglich Einsatz der Gewinner 27.312 = 236.524. Auf diesen Betrag wurden für den Zeitraum 2010 Durchschnittsprozentsätze pro Monat angewendet, was eine Bemessungsgrundlage für Turnierspiele von 1,290.772,42 ergab x 25% = 322.693,10 Euro.

- 3. Das Finanzamt setzte am 25. August 2011 mit Bescheid gemäß § 201 BAO Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für den Zeitraum 1/2011 Poker Cashgames und Pokerturniere in Höhe von 337.823,04 Euro fest. (RV/7100908/2012)
- *Cashgame*: In der Begründung stellte das Finanzamt die Berechnung dar: a) Einsätze pro Spiel laut einvernehmlicher Schätzung 30 Euro b) Spiele pro Stunde: 20 Spiele *Texas Hold'em no limit*, 18 *Seven Card Stud* und 18 *Omaha*. c) Spieldauer in Stunden pro Monat (alle Tische und Spielvarianten) und setzte die Beträge in folgende Formel ein:

„Spieldauer x Spiele pro Stunde x Einsatz pro Spiel“

Zum Beispiel: [Spieldauer von Texas Hold'em in Stunden im Jänner 2011: 1997,95] x [20 Spiele pro Stunde] x [Einsatz pro Spiel 30 Euro] = 1.198.770.

-Turnierspiel: Nach den ausgewerteten Aufzeichnungen für Jänner 2011: 250.719 x 16%

- 4. Das Finanzamt setzte am 25. August 2011 mit Bescheid gemäß § 201 BAO Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für den Zeitraum 2/2011 Poker Cashgames und Pokerturniere in Höhe von 297.179,04 Euro fest. (RV/7100908/2012)

Methode wie Punkt 3.

- 5. Das Finanzamt setzte am 25. August 2011 mit Bescheid gemäß § 201 BAO Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für den Zeitraum 3/2011 Poker Cashgames und Pokerturniere in Höhe von 1.110.739,52 Euro fest. (RV/7100908/2012)

Methode wie Punkt 3.

2.4. Berufungen/Beschwerden - Zeiträume 20. Juli 2010 bis 31. März 2011

Fristgerecht wurde gegen die Rechtsgeschäftsgebühren- und Glücksspielabgabenbescheide Berufung/Beschwerde erhoben. Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung aller Bescheide und stellte den Antrag auf Erlassung von Bescheiden, die der Berufung entsprechen.

- **Gewerbeberechtigung – ein (1) Pokersalonstandort** : Die Bf. verwies auf ihre Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele“. Aufgrund § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl. I Nr. 2010/54 sei den Inhabern von gewerberechtlichen Bewilligungen zum Betrieb von Pokersalons das Recht eingeräumt worden, auf Basis einer zum Stichtag 15. März 2010 aufrechten Gewerbeberechtigung weiterhin tätig zu sein. Insbesondere stünde § 2 GSpG der festlege, dass Poker als Glücksspiel einzustufen sei, dem Betrieb eines Pokersalons dann nicht entgegen, wenn eine aufrechte Gewerbeberechtigung zu dem genannten Stichtag bestünde. Die Bf. sah es als massiven Eingriff in die Erwerbsfreiheit an, dass bei Vergabe einer Konzession iSd § 22 GSpG lediglich vom konzessionierten Anbieter an einem Standort Poker angeboten werden dürfe.

- **Individualantrag an den Verfassungsgerichtshof** : Die Bf. habe mit 28. April 2011 einen Individualantrag gemäß § 140 B-VG eingebracht, in welchem sie die Verfassungsgesamtkonformität der Dauer der Übergangsfrist gemäß § 60 Abs. 24 GSpG, die Glücksspielabgabe nach § 57 erster Absatz GSpG, die Definition Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG an den Verfassungsgerichtshof herangetragen habe. Die Bf. ersuchte,

die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes im Rahmen der Berufungserledigung zu berücksichtigen.

- **Spilerschutz:** Die Bf. gab an, dass sie umfangreiche Maßnahmen im Bereich Spilerschutz gesetzt habe. Sie habe eine eigene Abteilung mit Mitarbeitern, die sich mit der Einhaltung von Spilerschutzmaßnahmen befassen würden. Es sei in Zusammenarbeit mit dem „Institut für Glücksspiel&Abhängigkeit“ (www.**ADRESSE**) ein Sicherheitskonzept erarbeitet worden, das Bereiche wie den Datenschutz, den Casinozugang und Sperren umfasse.

- **Glücksspiel-Geschicklichkeitsspiel** : Auch wenn der UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10 festgehalten habe, dass sich der Gesetzgeber nach fast zwei Jahrzehnten bestehender Rechtsunsicherheit nun für eine abschließende Regelung hinsichtlich der Einordnung von Poker als Glücksspiel entschieden habe, sei dies aus mehreren Gründen zu hinterfragen. So spräche *Sturc*, Poker – Ein Paradigmenwechsel vom Glücksspiel zum Denksport, unveröffentlichte Baccalaueratsarbeit, Universität Wien, über Internet abrufbar, dafür, dass Poker auch auf Einzelspielebene als Geschicklichkeitsspiel einordenbar wäre. Im April 2010 sei vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) Poker als Geschicklichkeitsspiel anerkannt worden und werde Poker von der „*International Mind Sports Association*“ (IMSA), welche Denksportspiele wie Schach, Go, Bridge und Dame durchführe, als Bewerb vertreten sein. (Berufung Seite 15-16). Es gäbe eine Vielzahl von Literatur, welche sich dafür ausspräche, dass Poker überwiegend ein Geschicklichkeitsspiel sei. Darüber hinaus sei das Finanzamt Wien ****x6**** der Ansicht, dass die Bf. Umsatzsteuer entrichten müsse. Da Glücksspiele von der Umsatzsteuer ausgenommen seien, erweise sich die Rechtsmeinung der Bf., es lägen Geschicklichkeitsspiele vor, als richtig, da Umsatzsteuer zu entrichten sei. (Berufung Seite 18).

- **Führung von Aufzeichnungen** : Es bestehe keine Norm, die eine Möglichkeit zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen gäbe. Die auf den Tischen gespielten Pokerpartien fänden ohne Teilnahme der Bf. statt, für die *Cashgame*teilnehmer bestehe gegenüber der Bf. keine Verpflichtung, Aufzeichnungen offen zu legen, bzw. werde sogar bezweifelt, dass die Spielteilnehmer Aufzeichnungsverpflichtungen hätten. Daher bestünden verfassungsrechtliche Bedenken gemäß § 18 B-VG, wenn es ausschließlich auf Grundlage von Schätzung möglich sei, das zentrale Moment des Steuergegenstandes zu ermitteln. (Berufung Seite 19-20, 44-46).

- **Degressionsabschlag** : Da bei *Cashgame* nach mehreren 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% bzw. 55%, 58% wie beispielweise bei UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05, vorzunehmen (Berufung Seite 23 -27). Da der UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10 anerkannt habe, dass nach den Erfahrungswerten der Anteil der Einsätze der Gewinner im Pot im Durchschnitt 40% des Gesamtgewinnes betrage, sei der Nettogewinn um 40%, und nicht nur um 10% zu kürzen. Es seien 40% der Einsätze von 273.124 zu

nehmen, der Gewinn aller Turniere betrage daher nicht 236.524, sondern 154.587,40. ($273.124 \times 40\% = 109.249$. $263.837 - 109.249,60 = 154.587,40$). (Berufung Seite 28-38).

- **Mitwirkung auf andere Art und Weise – Art. 18 B-VG** : Die in § 59 Abs. 5 GSpG normierte Bestimmung, wonach als Vermittlung jedenfalls die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die „*Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise*“ gelten solle, widerspräche dem Determinierungsgebot des Art. 18 B-VG. Unter diesen Begriff könne, da keine klare Abgrenzung möglich erscheine, auch der Hersteller der Spielkarten, der Lieferant der Pokertische, der Elektroinstallationsbetrieb, der die Beleuchtung eines Pokersalons installiert habe, sowie der Betreiber des Einkaufszentrums, in dem ein Pokercasino betrieben werde, fallen. Das gleiche gelte für § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG. Die Behörde habe es unterlassen darzustellen, nach welcher Bestimmung die Bf. als Abgabenschuldner im Bereich *Cashgame* gelten solle. Die Besteuerung der Bf. nach den aufgrund der Nachschau ergangenen Bescheiden beruhe auf § 57 GSpG, wobei festzuhalten sei, dass der Tatbestand des § 57 GSpG nicht verwirklicht sei und sich auf Basis dieser gesetzlichen Bestimmung keine Besteuerung ergeben könne. (Berufung Seite 39-40).

- **Kohärenz des Steuersystems - Ungleichbehandlung gleicher Tätigkeiten**

: Bei Veranstaltung von Pokerspielen unterliegen konzessionierte Spielbanken gemäß § 28 Abs. 3 GSpG der Spielbankabgabe von 30% des Bruttoertrages, hingegen die Bf. einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz bzw. den in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen. Demgegenüber müsse die Bf., die über eine gewerberechtliche Berechtigung verfüge, ein mehrfaches jener Abgaben leisten, als beim Betrieb einer Spielbankkonzession zu bezahlen wäre. Dazu wäre die Steuer von jenem Betrag zu berechnen gewesen, der der Bf. verbleibe. Werde die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt, betrage die Steuer der Bf., 30% des Bruttoertrages. Die Ungleichbehandlung belaste das Gesetz mit Verfassungswidrigkeit, denn ein auf gewerbrechtlicher Grundlage operierendes Unternehmen sei hinsichtlich des Kartenpokerspiels mit einer Spielbank gleichzusetzen. (Berufung Seite 41-43).

- „**Erdrosselungssteuer**“ : Die Abgabe berechne sich nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler. Die Bf. nehme an den Kartenspielen nicht teil und hebe im Bereich der *Cashgames* nur eine Tischgebühr ein, die durchschnittlich 3 Euro pro gespielter Pot ausmache und bei Turnierspielen verbleibe der Bf. lediglich ein einstelliger Prozentbetrag der gesamten Spieleinsätze als Gewinn. Eine Besteuerung, die als Bemessungsgrundlage den Spieleinsatz heranziehe, obwohl der durchschnittliche Gewinn im Turnierbereich unter 10% der Spieleinsätze liege, bewirke, dass die Steuer aus der Substanz des Unternehmens getragen werden müsste, was aber verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Diese Einsatzbesteuerung käme einer „Erdrosselung“ der Geschäftstätigkeit gleich. (Berufung Seite 49-51).

- **Verstoß gegen die Freiheit der Erwerbstätigkeit** : Anders als bei Spielautomaten lassen die Gewinnmöglichkeiten beim Pokerspiel eine derartig hohe Abschöpfung nicht zu. Die Qualität eines „guten“ Pokerspielers zeige sich nicht im einzelnen Spiel,

sondern vielmehr über einen längeren Zeitraum. Das seien naturgemäß mehrere Spiele hintereinander, wo die regelmäßige Abschöpfung von 16% des Einsatzes zu einer solchen Reduktion des Einsatzes führe, dass sich die Vorteile eines „guten“ Spielers, der seine Geschicklichkeit nütze, nicht mehr in einen Gewinnvorteil für diesen umsetzen ließen. Eine derartige Abgabenregelung schränke die Bf. in ihrem Recht auf Erwerbsfreiheit unangemessen ein. (Berufung Seite 51-53).

- Anregung eines Vorabentscheidungsverfahrens : Die Bf. hege europarechtliche Bedenken, dass das österreichische Glücksspielmonopol Bestand haben könne. Der EuGH stehe einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs mit äußersten Vorbehalten gegenüber, was auch für eine den freien Wettbewerb dermaßen beeinflussende glücksspielrechtliche Abgabengesetzgebung gelte, nach welcher branchengleiche Unternehmen, die lediglich über unterschiedliche Rechtsgrundlagen verfügen – Casino-Lizenz versus aufrechte Gewerbeberechtigung – völlig ungleich behandelt würden, sodass massive Wettbewerbsverzerrungen für in- und EU-ausländische Unternehmen entstünden. Es werde daher eine Vorlage dieser Rechtsfrage an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften zur Vorabentscheidung angeregt; dies zur Klärung, ob Art. 56 AEUV dahin auszulegen sei, dass er der Regelung eines Mitgliedstaates nicht entgegensteht, nach welcher es dem Mitgliedstaat vorbehalten sei, den freien Dienstleistungsverkehr und Wettbewerb im Bereich der glücksspielrechtlichen Steuergesetzgebung zu beeinflussen.

Die Bf. stellte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

2.5. Ergänzende Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 21. Oktober 2011 teilte das Finanzamt der Bf. mit, dass von der ****KG**** für das Jahr 2010 über die veranstalteten Pokerspiele in Turnierform keine Aufzeichnungen geführt wurden, hingegen ab 2011 wurden genaue Aufzeichnungen geführt, die dann als Basis für die Schätzung herangezogen worden seien (innerer Betriebsvergleich). Über die Spielstundenanzahl bei den *Cashgames* seien bereits im Jahr 2010 genaue Aufzeichnungen geführt worden. Diese Aufzeichnungen seien auch bei den Turnieren herangezogen worden. Dies deshalb, um die unterschiedliche Kundenfrequenz in den einzelnen Monaten berücksichtigen zu können, unter der Annahme, dass in den Monaten mit geringer oder hoher Besucherfrequenz sowohl der Turnier- als auch der *Cashgame*bereich in Monaten mit geringer oder hoher Besucherfrequenz entsprechende Einbußen oder Zuwächse aufweise. Da in der Berufung vorgebracht worden sei, dass Turnier- und *Cashgame*bereich zwei komplett unterschiedliche und getrennte Geschäftsbereiche seien, stellte das Finanzamt an die Bf. die Frage, ob es über den Geschäftsverlauf im Turnierbereich vor dem 31.12.2010 Aufzeichnungen gäbe, welche besonderen Faktoren die Kundenfrequenz im Turnierbereich, aber nicht im *Cashgame*bereich beeinflusse,

ob die *Entry-Fee* der Turniere im Jahr 2010 nach den gleichen Maßstäben wie in den Monaten Jänner und Februar 2011 verlangt worden sei, ob es Aufzeichnungen gäbe, die eine tageweise oder mindestens monatsweise Zuordnung ermöglichen, ob auch „größere“ Turniere mit einem *Buy-In* von über 50 Euro veranstaltet worden seien, ob sich die Art der Tagesturniere zwischen Juli-Dezember 2010 und Jänner-Februar 2011 verändert habe, ob ab Jänner 2011 ein zusätzliches Angebot an Turnierspielen angeboten oder die Kundenwerbung für diesen Sektor intensiviert worden sei und ob sich die Konkurrenzsituation zwischen dem Zeitraum Juli-Dezember 2010 und Jänner-Februar 2011 verändert habe.

Das Finanzamt sprach auch den Berufungsgrund der Geltendmachung des Abzuges von 40% der ausgespielten Gewinne als Einsätze der Gewinner an. Nach den für die Monate Jänner bis März vorgelegten Turnieraufzeichnungen von 110 Turnieren hätten lediglich 25 Turniere den Nachkauf von Chips ermöglicht. Die restlichen Turniere seien *freezout* Turniere gewesen, bei denen jeder Spieler den gleichen Spieleinsatz geleistet habe. Selbst bei der unrealistischen Annahme, nur Gewinner hätten Nachkäufe getätigt, könnten schon rein rechnerisch niemals 40% der ausgespielten Gewinne dieser Monate aus den Einsätzen der Gewinner stammen, wenn nur 10% der Spieler in die Gewinnränge kommen können. Das Finanzamt fragte daher, ob bei Turnieren im Jahr 2011 weniger Nachkauf von Chips möglich war als 2010, ob die Einsätze bei den *freezout* Turnieren geringer waren, als bei den Turnieren mit Nachkaufmöglichkeit, ob die Gewinnränge anders als mit den üblichen 10% der Spielteilnehmer festgelegt worden seien, welche Umstände vorgelegen seien, die einen Anteil von 40% der Gewinner an den gesamten geleisteten Spieleinsätzen ermöglicht hätten und ob es in diesem Zusammenhang Auswertungen, Statistiken oder Aufzeichnungen gäbe.

Die Bf. antwortete mit Schreiben vom 27. Jänner 2012 :

- Für das Jahr 2010 seien keinerlei Aufzeichnungen hinsichtlich der durchgeführten Turniere vorhanden, da der Gesetzgeber keine gesetzliche Bestimmung zur Führung von Aufzeichnungen im Bereich Pokerturniere erlassen habe. Es seien auch keine Aufzeichnungen vorhanden, die den Geschäftsverlauf im Turnierbereich vor dem 31.12.2010 widerspiegeln würden. Die Turniere würden eine Marketingmaßnahme für die Bf. darstellen, weswegen diese bis 31.12.2011 keinerlei Einnahmen aus Turnier-Fee's erzielt habe. Die Durchführung der Turniere habe sich so dargestellt, dass das von den Teilnehmern geleistete Einsatzkapital zur Gänze an die Teilnehmer, die in die Gewinnränge gekommen sind (idR 10% der Teilnehmer) ausbezahlt worden sei. Aus Sicht der Bf. liege der wesentliche Zweck von Turnieren in der Erhöhung des Bekanntheitsgrades und damit in der Generierung von zusätzlichen *Cashgame*-Umsätzen.

- Die Kundenfrequenz bei Turnieren sei mit der Kundenfrequenz bei den *Cashgames* schwer vergleichbar und werde von verschiedenen Faktoren beeinflusst. Während Turniere angekündigt bzw. beworben werden und über einen längeren Zeitraum im Voraus geplant werden müssten, sei im Bereich der *Cashgames* ein Zutritt zu den Öffnungszeiten

jederzeit möglich. Der *Cashgame*bereich werde in höherem Ausmaß vom Wetter und anderen äußeren Einflüssen beeinflusst, als der Turnierbereich, an den Turnieren nehme auch eine andere Zielgruppe teil als beim *Cashgame*.

- Es entspreche nicht den Erfahrungswerten der Bf., dass ein Anstieg der Spielstunden im *Cashgame*bereich eine höhere Anzahl an Turnieren vor dem 31.12.2010 mit sich bringe.
- Das Finanzamt berücksichtige nicht, dass die Gewinne in den Sommermonaten geringer seien, als in den Monaten Jänner und Februar 2011, das würden die Erfahrungswerte zeigen. Es genüge nicht, die Spieldauer im *Cashgame*bereich aus diesen Vergleichszeiträumen miteinander in Relation zu setzen. Der Vergleich von Spielstunden im *Cashgame*bereich könne daher nicht unmittelbar für den Turnierbereich herangezogen werden.
- Nach den Erfahrungswerten seien bei einem durchschnittlichen Turnier im Schnitt 150 bis 200 Teilnehmer anwesend. In der Regel finde ein Turnier pro Tag statt. Es würden ganz allgemein Anpassungen der Turniere an die Marktnachfrage erfolgen, die Bf. habe die Kundenwerbung in diesem Sektor nicht intensiviert. Die Bf. folge einem internationalen Trend, wonach sich die Turniere mit der Möglichkeit zum Nachkaufen von Chips erheblich verringert hätten. Die Bf. habe im Turnierbereich aufgrund eigener Marktbeobachtung einen Marktanteil von ungefähr 60-70% in Wien, der stabil geblieben sei. Im *Cashgame*bereich sei aber eine Steigerung der Spielstunden im Zeitraum Jänner/Februar 2011 im Vergleich zu den Vorjahreswerten erfolgt. Bei den *freezeout* Turnieren müsse generell ein höherer Einsatz verlangt werden, um letztlich die von der Bf. garantierte Turniergewinnsumme durch Teilnahmegebühren der Kunden aufzubringen. Bei Turnieren mit Nachkaufmöglichkeit seien die Teilnahmegebühren generell niedriger, da bei diesen die Spieler durch *rebuy* und *add-ons* wieder in das Turnier einsteigen und dadurch die Spieleinsätze insgesamt erhöht werden. Die Anzahl der Gewinnränge betrage bei der weitaus überwiegenden Anzahl der Turniere 10%.

2.6. Vorlagebericht des Finanzamtes zu RV/7100908/2012

Das Finanzamt beantragte, die Berufung als unbegründet abzuweisen, begründete diesen Antrag sehr umfangreich und gab zur Bemessungsgrundlage folgende Stellungnahme ab. Bei der Schätzung der Gewinne sei zwischen den Gewinnen aus *Cashgames* und jenen aus Turnieren zu unterscheiden. Der Gewinn errechne sich aus dem Pot, d.i. die Gesamtsumme aller Spieleinsätze, die dem Sieger zukommen abzüglich der geleisteten Einsätze des Siegers.

Bei *Cashgames* werde nach jedem Einzelspiel ein Gewinn an einen Sieger zugeteilt. Die Höhe des Anteils der Einsätze des Siegers am Pot sei stark vom Verhalten der einzelnen Spieler in diesem speziellen Spiel abhängig. Das Finanzamt führte zwei Beispiele an, wenn an einem Spiel nur zwei Spieler beteiligt seien, habe jeder 50% des Pots als Einsatz geleistet, wenn an einem Spiel 10 Spieler teilnähmen, habe jeder Spieler 10% zum Pot beigetragen. Dazu käme, dass in der Praxis erfahrene Spieler, die eine schlechte Kartenkombination zugeteilt erhalten hätten, zu Beginn des Spieles aussteigen

würden, um ihr Risiko zu minimieren. Daher ginge das Finanzamt bei der Schätzung des abzuziehenden Einsatzes des Siegers bei Cashgamespielen von 40% des Pots aus.

Bei Turnierspielen hingegen leiste jeder Teilnehmer das gleiche Startgeld (*buy-in*) und erhält dafür seine Spieljetons. Der Sieger stehe erst am Ende des gesamten Turniers fest. Der Einsatz jedes Spielers und damit auch jedes Siegers sei damit gleich hoch. Der Prozentanteil der Einsätze der Sieger am Pot sei hier vom Prozentsatz der Spieler, die die Gewinnränge erreichen, abhängig. Üblich sei, dass der Pot auf 10% der Spielteilnehmer verteilt werde, was auch durch die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 *„Die Anzahl der Gewinnränge beträgt bei der weitaus überwiegenden Anzahl der Turniere 10%“*. bestätigt worden sei. Dementsprechend seien auch 10% als Einsatz der Gewinner als Abzug vom Pot zutreffend.

Etwas Anderes könne sich bei Turnieren mit Nachkaufmöglichkeit von Chips ergeben, da die Einsätze aus den *rebuys* und *add-ons* ebenfalls in den Pot kommen und jeder Spieler frei entscheiden könne, ob er nachkauft oder nicht, wodurch sich auch der Anteil jedes Spielers an den Gesamteinsätzen des Turniers ändere. *„Aufzeichnungen darüber, welcher Spieler nachgekauft hat werden, um den Spielablauf nicht zu behindern, nicht geführt. Lediglich eine ‚Strichliste‘ über die Anzahl der verkauften ‚rebuys‘ und ‚add-ons‘ führt jeder Dealer, um einen Tisch ordnungsgemäß abrechnen zu können. Ein direkter Zusammenhang, ob die Sieger überdurchschnittlich viele Nachkäufe getätigt haben, oder ob gerade die späteren Verlierer mehr Nachkäufe tätigten, lässt sich daher nicht feststellen. Auf die Frage an die Berufungswerberin ob es Auswertungen oder Statistiken gäbe, die belegen, dass die späteren Gewinner den überwiegenden Anteil der Nachkäufe tätigen würden, konnte diese in der Beantwortung vom 27.01.2012 keine Begründung liefern weshalb eine derartige Ungleichverteilung vorläge. Es wurde daher von einer gleichmäßigen Verteilung der Nachkäufe über alle Spielteilnehmer ausgegangen, womit der Anteil der Einsätze der Gewinner an den Gesamteinsätzen eben vom prozentuellen Anteil der Gewinner an den Spielteilnehmern abhängig ist.“*

Summenmäßig ist der Anteil der rebuys und add-ons an den gesamten Turniereinsätzen eines Monats allerdings von geringer Bedeutung.“

Das Finanzamt führte dazu das Rechenbeispiel für Jänner 2011 an: *„In diesem Monat wurden insgesamt Buy-in von 227.465 Euro geleistet und rebuys von 25.050 Euro, sowie add-ons von 11.480 Euro. Von 34 Turnieren dieses Monats waren lediglich 10 Turniere solche mit Nachkaufmöglichkeit. Von den im Jänner 2011 ausgespielten Gewinnen in Höhe von 250.719 Euro entfielen auf diese Turniere 52.670 Euro.“*

Nach Ansicht des Finanzamtes lasse sich daraus auch belegen, dass die Turniere mit Nachkaufmöglichkeit als Anreiz für das Gewinnen von neuen Spielern gedacht sei, während die überwiegende Anzahl *freezeout* Turniere seien, die von geübten Spielern bevorzugt würden. Diese Tatsache sei ebenfalls von der Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2012 bestätigt worden.

**2.7. Stellungnahmen der Bf. und Anregung zur Aussetzung gemäß
§ 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren vor dem VfGH G 103-104/2016
aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes**

Stellungnahme vom 31. Mai 2012 : Die Bf. gab am 31. Mai 2012 gegenüber der Rechtsmittelinstanz eine Stellungnahme ab und berief sich darauf, dass Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei, weil es nicht auf das Austeilen der Karten ankäme, sondern auf das Bluffen. Die Bf. sei kein Veranstalter, weil das Pokerspiel keine unternehmerische Ausspielung sei, sondern durch die Spieler untereinander erfolge. Die Bf. stelle lediglich ein entgeltliches Dauerangebot von Räumen usw., ansonsten wiederholte sie ihr bisheriges Vorbringen.

Anregung zur Aussetzung gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren vor dem VfGH G 103-104/2016 aufgrund des Normprüfungsantrages des Obersten Gerichtshofes vom 23. Mai 2016:

Die Bf. regte an, die Beschwerdeverfahren bis zur Beendigung des vom OGH im Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m gemäß Art. 89 B-VG beantragten Gesetzesprüfungsverfahrens durch den VfGH G 103-104/2016 gemäß § 271 BAO auszusetzen. Überwiegende Interessen der Bf. stünden der Aussetzung der Entscheidung im gegenständlichen Verfahren nicht entgegen.

Als Begründung der Anregung zur Aussetzung gemäß § 271 BAO wurde angeführt, dass der Ausgang dieses Gesetzesprüfungsverfahrens sozusagen „Vorbild“ für das vorliegende Beschwerdeverfahren sei. Die Abgabepflicht nach § 57 GSpG knüpfe an verbotene Ausspielungen an. Nach § 57 Abs. 6 GSpG seien Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken sowie Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol von der Glücksspielabgabe befreit. Nach dem Beschluss des OGH vom 30.3.2016 stehe fest, dass das Glücksspielmonopol gegen die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV verstoße und jedenfalls unionsrechtswidrig sei. Die behauptete Rechtfertigung, wonach das Monopol dem Spielerschutz diene, bestehe mangels Kohärenz der Regelungen definitiv nicht. Damit fehle auch die Rechtfertigung für die ungleiche Besteuerung der Konzessionäre einerseits und der Bf. andererseits. Unstrittig habe die Diskriminierung der gewerberechtlich befugten Unternehmer gegenüber den Casinos Austria den Zweck, die Angebote der Bf. bis zur völligen Undurchführbarkeit unattraktiv zu machen und unter dem Vorwand des Spielerschutzes im monopolisierten Bereich zu konzentrieren. Für die auf gewerberechtlicher Grundlage betriebenen Pokercasinos gäbe es bis zum Ablauf des 21.12.2027 keine Möglichkeit, eine Konzession nach dem GSpG zu erwerben, da diese bis zu diesem Zeitpunkt vergeben seien. Da gewerbliche Pokercasinos nach Ansicht der Abgabenbehörden von den Befreiungsbestimmungen im GSpG und KOA-G nicht erfasst seien, unterlägen sie zumindest bis 31.12.2027 sowohl der Kriegsofferabgabe als auch der Glücksspielabgabe, sowie den Landes- und/oder Gemeindeabgaben, die eine Befreiung für Konzessionäre nach dem GSpG vorsähen. Die tatsächlichen Auswirkungen der im gegenständlichen Fall anzuwendenden abgabenrechtlichen Bestimmungen lägen in der Erdrosselung des abgabepflichtigen Unternehmens. Die Abgabenbefreiung gemäß

§ 57 Abs. 6 GSpG verfolge das Ziel, das Monopol zu schützen und die Nachfrage in Richtung der konzessionierten Spielbanken zu lenken.

Hebe der VfGH die angefochtenen Bestimmungen auf, so könne er das nach Art. 140 Abs. 7 B-VG auch rückwirkend tun. Nach Ansicht des Bf. müsste er dies auch rückwirkend tun, da die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes im Hinblick auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 57 AEUV rückwirkend wahrzunehmen sei, und auch die Inländerdiskriminierung rückwirkend zu beseitigen wäre. Da die Abgabenvorschriften in § 57 GSpG bewusst an den Begriff der Ausspielung anknüpfen und bei der Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG zwischen konzessionierten Spielbanken und anderen Anbietern unterscheiden würden, hätte eine Aufhebung des Monopols (zB die Aufhebung des § 2 GSpG) auch massive Auswirkungen auf den Beschwerdefall.

3. Verfahren Säumniszuschlagsbescheide vom 9. September 2011 betreffend Glücksvertragsgebühren (RV/7100381/2012)

6. Das Finanzamt setzte in einem (1) Formular **mit zwei Bescheiden vom 9. September 2011 die ersten Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO** für die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, die für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für die Kartenspokerspiele *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* in Form von **Cashgame** in Höhe von 1,405.678,95 Euro vorgeschrieben worden waren $\times 2\% = 28.113,58$, und für die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, die für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für die Kartenspokerspiele *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* in **Turnierform** in Höhe von 322.693,10 Euro vorgeschrieben worden waren $\times 2\% = 6.453,86$, fest.

Siehe Punkt 13.2.

4. Beweisverfahren

Beweis wurde erhoben,

durch Einsicht in das Firmenbuch, in die Finanzamtsakten,

durch Internetrecherche:

[https:// ****RECHERCHE****](https://****RECHERCHE****) vom 8.2.2016 [12.6.2017];

https://www.*BF* [10.7.2017]

https://www.*GRUPPE*BF*/ [10.7.2017]

<https://de.wikipedia.org/wiki/Onlinepoker> [10.7.2017]

Senatsentscheidung über Verlangen des Einzelrichters: In der Säumniszuschlagsangelegenheit wurde kein Antrag auf Entscheidung durch den Senat gestellt, wohl aber auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter. Gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 iVm Abs. 3 BAO wird das Verfahren betreffend Säumniszuschläge mit den Beschwerden betreffend die Bf. als „Rechtsnachfolgerin“ für die Zeiträume 7-12/2010 und 1-3/2011 über die der Senat zu entscheiden hat, zu einem

gemeinsamen Verfahren verbunden, da diese Vorgangsweise zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der **Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 14. Juli 2017**, in welchem die Sach- und Rechtslage unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung und der Entscheidung durch den Senat dargestellt wurde, mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen. Die Zusammenfassung „beider Verfahren RV/7100908/2012 und RV/7100907/2012“ in einem (1) Vorhalt erfolgte, weil sich die Einwändungen in beiden Verfahren überschneiden, aus verwaltungsökonomischen Gründen um weitwendige Wiederholungen zu vermeiden. Es ergingen aber zwei Ladungen. Bei dem beiden Ladungen beigelegtem Vorhalt handelte es sich beide Male um denselben identischen Vorhalt.

Bis zum Tag der mündlichen Verhandlung wurde dazu keine schriftliche Stellungnahme überreicht.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 11. September 2017 über beide Verfahren statt. Über die mündliche Verhandlung wurde eine (1) Niederschrift aufgenommen.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde von der Bf. ergänzend ausgeführt:

Die Bf. und die Spielbankkonzessionärin würden ungleich behandelt: Die Berechnungsmethode der Spielbankabgabe sei in § 28 Abs. 2 GSpG geregelt, sie ist nur von Jahresbruttospieleinnahmen zu berechnen. Davon werden noch Sonderjetons abgezogen. Für ein Eintrittsgeld von 30 Euro bekomme man ungefähr 35 Euro Sonderjetons. Rechne man die Spielbankabgabe hoch, falle diese erst ab 400 Euro an, was ungefähr 3,5% der Einsätze beim *Cashgame* entspräche. Würden 100 Euro als Einsatz hingegeben, bekomme die Bf. 3,5 Euro (Tischgeld). Die Glücksspielabgabe beträgt 16% der Einsätze, d.h. das sei das Fünffache von dem, was die Bf. (als Tischgeld) bekomme.

Eine Ungleichbehandlung bestünde auch in Bezug auf elektronische Lotterien, da *Onlinepoker* und *Lebendpokerspiel* ungleich besteuert würde. Bei 100 Euro Einsatz betragen (nach § 57 Abs. 2 GSpG) die Jahresbruttospieleinnahmen 40% von 3,5 Euro. Würden 100 Euro als Einsatz hingegeben, bekomme die Bf. 3,5 Euro (Tischgeld). Die Glücksspielabgabe beträgt 16% der Einsätze, d.h. das sei das Fünffache von dem, was die Bf. (als Tischgeld) bekomme. Das sei auch deshalb inkonsistent, weil *Onlinespiele*

generell, nicht nur Poker, einen höheren Gefährdungsgrad für Sucht aufweisen würden – sagt man – als das Lebendpokerspiel.

Der Verfassungsgerichtshof habe vor längerem ausgesprochen, dass die Bf. diese Spiele ausführen dürfe. Die Übergangsbestimmungen dehnten den Zeitraum bis Ende 2019 aus. Da die Steuer das Fünffache der Einnahmen der Bf. betrage, könne die Bf. das Gewerbe *de facto* nicht ausüben.

Der Verfassungsgerichtshof habe sich im Oktober nur mit dem Monopol auseinandergesetzt, jedoch dürfe die Bf. trotz des Monopols das Gewerbe bis Ende 2019 ausüben. Der Verfassungsgerichtshof habe aber nicht ausgesprochen, dass eine Besteuerung in dieser Form unionsrechtskonform sei. Dass der Verfassungsgerichtshof Beschlüsse gefasst habe, bedeutet, dass er nicht in die Sache selbst eingegangen sei. Damit liege noch keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung vor.

Über Befragen des Beisitzers Dkfm. Dr. Bernert, warum Poker ein Geschicklichkeitsspiel sei, erklärte der Parteienvertreter, dass das laut Bf. davon abhängen, welche Variante gespielt werde. Bei *Draw Poker* im *Cashgame* liege ein Glücksspiel vor. Bei den von der Bf. angebotenen Pokervarianten, bei denen auch Karten offen am Tisch liegen, liege wegen der taktischen Möglichkeiten und wegen des Einsatzes des Bluffens ein Geschicklichkeitsspiel vor.

Die Bf. beantragte, allen Beschwerden stattzugeben und regte an, die unterschiedliche Besteuerung des Onlineglücksspiels und des Lebendpokerspiels dem Verfassungsgerichtshof zur Normprüfung vorzulegen.

Das Finanzamt verwies auf das bisherige Vorbringen und die ständige Rechtsprechung, insbesondere auf die zwei BFG-Entscheidungen (RV/3100267/2015 und RV/7101181/2013) und darüber hinaus auf die kürzlich ergangenen Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes vom 8. Juni 2017, E 1330/2016 und E 1756/2016. Der Verfassungsgerichtshof nahm zu diesen Themen Stellung: Es liege keine Inländerdiskriminierung vor und es bestehe zwischen Glücksspielabgabe und Spielbankabgabe ein Unterschied. Diese Beschlüsse seien in Angelegenheiten der ****BF*Gruppe**** ergangen. Zu § 33 TP 17 GebG gäbe es eine Rechtsprechung der Höchstgerichte, zu den Glücksspielabgaben gäbe es die Beschlüsse. **Abschließend beantragte das Finanzamt, alle Beschwerden als unbegründet abzuweisen.**

5. Sachverhalt

5.1. Zur Person der Bf.

5.1.1. Vorbemerkungen

Auf der Internetseite https://www.*GRUPPE*BF/ [10.7.2017], die z.B. auch auf https://www.*BF/ und https://wien-*BF*STANDORT/ verweist, heißt es in der Rubrik „Über uns“:

*„Die ****POKERCASINOS*BF** stehen für geballte Poker Kompetenz. Zahlreiche Standorte und mehr als 20 Jahre Erfahrung haben die **BF*GRUPPE** Gruppe zu einem europäischen Vorzeigeunternehmen gemacht.*

*Die ***BF*** Gruppe hat sich seit ihrer Gründung in Wien im Jahre 1993 zu Europas größtem und bekanntestem Live-Poker Unternehmen entwickelt. Die konsequente Aufbauarbeit von Gründer **NAME*GRÜNDER** ist mitverantwortlich dafür, dass das Strategiespiel Poker zu einem Massenphänomen geworden ist.*

*.... entstand ein Unternehmen, das heute mehr als **x7** MitarbeiterInnen in zahlreichen Standorten beschäftigt.*

*Durch ihre Innovationskraft begeistert die ***BF*** Gruppe mit zahlreichen Angeboten PokerspielerInnen aus der ganzen Welt und gilt als leuchtendes Beispiel für unternehmerischen Erfolg in der Pokerbranche .“*

Eine „Vorgängerin“ der Bf. war die mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.1992 gegründete ****GMBH*A**** (FN ****x8****), die am 4.12.2007 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig im Firmenbuch gelöscht wurde. Geschäftsführer war **NAME*GRÜNDER**.

Am 16.1.2001 wurde die ****GMBH*B**** (FN ****x9****) gegründet und am 16.12.2004 umbenannt in ****GMBH*C****, über die am 8.2.2016 der Konkurs eröffnet wurde. Geschäftsführer ist **NAME*GRÜNDER**. Alleingesellschafter der ****GMBH*C**** ist die ****GMBH*D****, an welcher zu 80% die ****PRIVATSTIFTUNG*E****) und zu 20% die ****GMBH*F**** beteiligt sind.

Die ****GMBH*D**** ist aufrecht nicht nur an der ****GMBH*C**** beteiligt, sondern auch an der ****GMBH*G****, der ****GMBH*H****, der ****GMBH*I****, der ****GMBH*J****, der ****GMBH*K****, der ****GMBH*L**** und der ****GMBH*M****).

Bis 25.7.2012 war die ****GMBH*C**** Alleingesellschafterin der ****GMBH*J****. Nun ist die ****GMBH*D**** Alleingesellschafterin der ****GMBH*J****, und diese ist wiederum Alleingesellschafterin der Bf. (FN ****x10****). Geschäftsführer der Bf. ist **NAME*GRÜNDER**.

Die ****GMBH*J**** ist Alleingesellschafterin der ****GMBH*N**** (FN ****x11****), in die die Bf. mit Einbringungsvertrag vom 16. Juni 2011 den Teilbetrieb „Poker“ einbrachte.

5.1.2. Gesellschaftsrechtliche Entwicklung der Bf.

Auf der Internetseite https://www.*BF* [10.7.2017] heißt es in der Rubrik „Über uns“:

*„Das ****NAME**** wurde im Oktober 2008 gegründet. Ausgangspunkt war eine Vision von Poker und mehr. Ziel sollte ein Entertainment-Center der Extraklasse mit kompetenten Mitarbeitern, hervorragendem Betriebsklima sowie dem besten Service gepaart mit einer guten Unterhaltung sein.*

Das neue Pokercasino ist neue Wege gegangen und hat seine Gäste mit einem gewissen Etwas, perfektem Service und jede Menge Unterhaltung überzeugen können. Pokern steht bei uns im Mittelpunkt eines Rundum Unterhaltungsprogramms.

*Das ****NAME**** verfügt über einen großen Spielbereich mit mehr als 40 Pokertischen für Turniere und Cashgame. Daneben erwartet unsere Gäste Ein gemütlicher Restaurantbereich*

*Mit einem vielfältigen und abwechslungsreichen Turnierprogramm sowie laufend attraktiven Cashgame-Angeboten konnte sich das ****NAME**** in den letzten Jahren einen besonderen Namen in der Pokerszene machen. Nicht umsonst ist der Pokertempel bereits seit fünf Jahren infolge fixe Station der World Poker Tour (WPT), bei der in den vergangenen Jahren viele internationale Pokerprofis zu Gast waren.*

Die zahlreichen hauseigenen Turnierserien begeistern Spieler aus dem In- und Ausland und sorgen regelmäßig für ein volles Haus mit großartiger Cashgame-Pokeraction und vielen anderen Highlights.

*Mit „****NAME**** on Tour“ hat das ****NAME**** eine Möglichkeit geschaffen Pokertainment in die Welt hinauszutragen. Diese Crew sorgt regelmäßig bei Firmenanlässen, Geburtstagen, Parties und anderen Events mit ihrem Know-how für ein aufregendes Pokererlebnis und eine besondere Zusatzunterhaltung.*

*Das ****NAME**** Team begeistert seine Gäste mit Kompetenz und Freude am Erlebnis „Poker“.*

Die *GMBH* wurde am 7. Mai 2008 gegründet, und mit 2. Juni 2008 Komplementärin der ****KG****, FN ****x12****. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 29.7.2009 wurde die *GMBH* auf ****Bf****, FN ****x10****, umbenannt und übernahm gemäß § 142 UGB das Vermögen der ****KG**** mit Eintragung der Löschung im Firmenbuch am 30. März 2011, da der Komanditist aus der Gesellschaft ausgeschieden war.

Geschäftsführer der ****Bf**** ist **NAME*GRÜNDER**.

Am 16. Juni 2011 brachte die Bf. ihren Teilbetrieb „Poker“ in die ****GMBH*N****, FN ****x11****, unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes ein.

Alleingesellschafterin der Bf. ist seit dem 19. Jänner 2011 die ***GMBH*J***.

Die Bf. agiert daher für alle verwirklichten Sachverhalte bis 30. März 2011 als „Rechtsnachfolgerin der ****KG****“, danach „für sich selbst“.

Am 21. Dezember 2015 gab die steuerliche Vertretung der Bf. für die ****GMBH*C**** bekannt, dass diese sämtliche Betriebsstätten mit Ausnahme des Standortes Bregenz seit dem 1. Juli 2015 an die Bf. verpachtet hat. Die ****GMBH*C**** betreibt seit 1. Juli 2015 selbst keine Pokercasinos mehr.

5.2. Kartenpokervarianten

Zu der ausführlichen Darstellung von Kartenpokerregeln, *Cashgames* und Turnierformat wird auf die Darstellung in UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 und BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011, vorher UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua. verwiesen.

Nach Anna Southgate, Kasinospiele (2006) EDITION XXL GmbH, 15, 54 spielen die Pokerspieler nicht gegen das Casino, sondern gegeneinander. Das Casino stellt einen Raum fern vom Tumult der Hauptspielhalle und einen Dealer zur Verfügung. Da das Casino nicht am Spiel beteiligt ist, werden bei Pokerspielen z.B. verrechnet Zimmermiete, Miete des Casinoangestellten, Startgebühr der Spieler, wobei die Gebühren manchmal mit den Wetteinsatzgrenzen steigen, oder für jedes Spiel eine Provision des Pots (10-15%).

Pot ist die Summe aller Einsätze und damit die Summe, die der Gewinner erhält.

Auf ihrer Internetseite https://www.*BF* [10.7.2017] hat die Bf. auch eine Spielerklärung, wie die von ihr angebotenen Kartenpokerspiele ablaufen:

„Texas Hold'em:

.... Jeder Spieler erhält zwei verdeckte Karten, die nur er sehen und benutzen darf. Dann werden 5 Gemeinschaftskarten ausgegeben, die jeder sehen und benutzen kann. Die Spieler bilden ihr 5-Karten-Blatt aus beiden, einer oder auch keiner ihrer verdeckten Karten in Kombination mit den Gemeinschaftskarten. Das Spiel ist in 4 Setzrunden aufgeteilt

Blinds (Blindeinsätze): Vor Spielbeginn setzen die beiden Spieler links vom Dealer die Blinds. Der Name kommt daher, weil die Spieler diese leisten, bevor sie die Karten sehen. Die Blinds gewährleisten, dass Geld im Pott ist, um das zu Beginn gespielt werden kann. Der Spieler links vom Dealer setzt den "Small Blind" und der Spieler zu dessen Linken setzt den "Big Blind".

Pre-Flop: Jeder Spieler erhält zwei Karten, die nur er sehen kann. Im Anschluss beginnt die erste Setzrunde Dieser Spieler, der jetzt als "under the gun" bezeichnet wird, kann:

- *mitgehen (Call) - ebenfalls den im Big Blind geleisteten Einsatz zahlen, erhöhen*
- *(Raise) - einen höheren Einsatz zahlen/aussteigen*
- *(Fold) - seine Karten weglegen.*

....

Der Flop: 3 Gemeinschaftskarten, die jeder Spieler nutzen kann, um sein 5-Karten-Blatt zu bilden, werden nun offen auf den Tisch gelegt. Es folgt die zweite Setzrunde. Der erste aktive Spieler links vom Dealer kann nun checken, oder anspielen (Bet). Sobald ein Spieler angespielt hat, können die verbleibenden Gegner wie vor dem Flop mitgehen, erhöhen, oder aussteigen.

Der Turn: Eine 4. Gemeinschaftskarte wird offen auf den Tisch gelegt. Es folgt die dritte Setzrunde.

Der River: Die 5. und letzte Gemeinschaftskarte wird ausgegeben und es folgt die letzte Setzrunde.

Der Showdown: Ist noch mehr als ein Spieler im Spiel, kommt es zum Showdown, in dem die Spieler ihre Karten aufdecken und das höchste Blatt gewinnt. Haben 2 Spieler ein gleichwertiges Blatt, wird der Pott geteilt.

Pot Limit Omaha:

Jeder Spieler erhält vier verdeckte Karten, die nur er sehen darf. Zusätzlich legt der Dealer fünf Gemeinschaftskarten offen auf den Tisch. Jeder Spieler muss sein Blatt aus zwei seiner verdeckten Karten und drei der Gemeinschaftskarten bilden. Das Spiel ist in 4 Setzrunden aufgeteilt

Blinds (Blindeinsätze): Vor Spielbeginn setzen die beiden Spieler links vom Dealer die Blinds.

Pre-Flop: Jeder Spieler erhält zwei Karten, die nur er sehen kann. Im Anschluss beginnt die erste Setzrunde Dieser Spieler, der jetzt als "under the gun" bezeichnet wird, kann:

- *mitgehen (Call) - ebenfalls den im Big Blind geleisteten Einsatz zahlenerhöhen*
- *(Raise) - einen höheren Einsatz zahlenaussteigen*
- *(Fold) - seine Karten weglegen.*

....

Der Flop: 3 Gemeinschaftskarten, die jeder Spieler nutzen kann, um sein 5-Karten-Blatt zu bilden, werden nun offen auf den Tisch gelegt. Es folgt die zweite Setzrunde. Der erste aktive Spieler links vom Dealer kann nun checken, oder anspielen (Bet) ... Sobald ein Spieler angespielt hat, können die verbleibenden Gegner wie vor dem Flop mitgehen, erhöhen, oder aussteigen.

Der Turn: Eine 4. Gemeinschaftskarte wird offen auf den Tisch gelegt. Es folgt die dritte Setzrunde.

Der River: Die 5. und letzte Gemeinschaftskarte wird ausgegeben und es folgt die letzte Setzrunde.

Der Showdown: Ist noch mehr als ein Spieler im Spiel, kommt es zum Showdown, in dem die Spieler ihre Karten aufdecken und das höchste Blatt gewinnt. Haben 2 Spieler ein gleichwertiges Blatt, wird der Pott geteilt.

Seven Card Stud 7:

.... Vor Spielbeginn zahlt jeder Spieler einen Ante, der gewährleistet, dass Geld im Pot ist. Im Stud Poker gibt es keine Gemeinschaftskarten. Stattdessen teilt der Dealer im Uhrzeigersinn je eine Karte aus, bis jeder Spieler 3 Karten hat. Die ersten beiden Karten werden verdeckt ausgegeben und die dritte wird offen gegeben. Im 7 Card Stud gibt es 5 Setzrunden.

Eröffnung des Setzens: Der Spieler mit der niedrigsten Karte beginnt das Spiel mit einem Startgebot, dem so genannten Bring-In.

3rd Street: Sobald das Startgebot gemacht wurde, kann jeder Spieler (beginnend mit dem Spieler links vom Bring-In) entweder passen (Fold), mitgehen (Call), oder erhöhen (Raise).

4th Street: Jeder bekommt eine weitere offene Karte. An diesem Punkt beginnt der Spieler mit den beiden höchsten offenen Karten mit dem Setzen. Er kann checken, oder anspielen (Bet). Sobald ein Spieler angespielt hat, können die verbleibenden Gegner mitgehen, erhöhen, oder aussteigen.

5th Street: Jeder bekommt eine weitere offene Karte. Der Spieler mit der höchsten Kombination offener Karten beginnt mit dem Setzen.

6th Street: Jeder bekommt eine weitere offene Karte. Wieder beginnt der Spieler mit der höchsten Kombination offener Karten mit dem Setzen.

7th Street oder River: Alle Spieler erhalten ihre letzte verdeckte Karte. Der gleiche Spieler, der in der letzten Runde angefangen hat, beginnt mit dem Setzen.

Showdown: Ist noch mehr als ein Spieler im Spiel, kommt es zum Showdown, in dem die Spieler ihre Karten aufdecken und das höchste Blatt gewinnt. Haben 2 Spieler ein gleichwertiges Blatt, wird der Pott geteilt.“

5.3. Funktionsweise der gegenständlichen Kartenspokerspiele als Cashgame oder in Turnierform

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

Nach der Internetseite https://www.*BF* [10.7.2017] bietet die Bf. *Cashgames* in allen bekannten Pokervarianten und Limits an. Der Floor ist die Anmeldung für den *Cashgame* Bereich. Hier finden Spielteilnehmer auf den Anzeigetafeln alle Informationen zu den aktuell laufenden Tischen, Pokervarianten und Limits. Die Bf. nimmt die Anmeldung des Spielteilnehmers entgegen und weist ihm einen freien Platz zu. Der *Cashgame*bereich wird von einem Floorman geleitet, er entscheidet strittige Situationen am *Cashgame* Tisch. Seine Entscheidungen sind endgültig. Das *Cashgame* Angebot wird ergänzt durch regelmäßige Aktionen, sei es Gewinnspiele, Verlosungen oder besondere Jackpots. Wenn der Spielteilnehmer sein Spiel beenden will, verlässt er den Tisch mit seinen Jetons oder sagt „*Seat open*“ zum Dealer. Sein Spiel ist damit zu

Ende und er kann seine Chips wieder an der Kassa in Bargeld wechseln, oder an einem anderen Tisch Platz nehmen.

Eine Turnierform, ein Turnierformat oder ein Modus beschreibt den Aufbau eines Turniers oder einer Liga, mit dem der beste Spieler, Sportler, oder das beste Team ermittelt werden soll (<http://de.wikipedia.org/wiki/Turnierform>, Abfrage vom 2.5.2011). Ein Pokerturnier ist ein Wettbewerb, der dazu dient, den besten Pokerspieler zu ermitteln. Es gibt Turniervarianten, bei denen Jetons nachgekauft werden können (*Re-buy*-Turniere) und solche, bei denen nur am Anfang Jetons gekauft werden können (*Freeze-Out*-Turniere, eine Art k.o. System). (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011).

Nach ihrer Internetseite veranstaltet die Bf. auch Turniere. Den Ablauf stellte sie in Frage und Antwort unter FAQ dar: Der Spielteilnehmer muss sich für ein Turnier anmelden, bzw. bei größeren Turnieren gibt es die Möglichkeit, sich *online* anzumelden und das *Buy-In* zu überweisen. Jeder Teilnehmer bezahlt zu Beginn das *Buy-In* und erhält dafür einen Sitzplatz. Der Spielteilnehmer kann sich den Sitzplatz nicht aussuchen, sondern die Sitzplatzvergabe erfolgt zufällig. Die Anzahl der Turnierchips/ das Startkapital ist zu Beginn bei allen gleich. Je nach Turnierform ist ein weiteres Nachkaufen von Chips möglich (*Rebuy/Reentry*), oder auch nicht (*Freezeout*). Die Einsätze werden in vorher festgelegten Abständen erhöht. (https://www.*BF* [10.7.2017]).

Poker wird beim Turnier nach der üblichen Spielregel gespielt, nur werden in vorgegebenen zeitlichen Intervallen die Einsätze erhöht. Damit scheiden die Spieler aus dem Turnier aus, wenn sie ihre Jetons verspielt haben. Aus den Eintrittsgeldern und eventuellen Rebuys errechnen sich in der Folge die Preisgelder und werden nach einer vorher schon bekannten Prozentstruktur auf eine ebenfalls vorher festgelegte Anzahl von Spielern aufgeteilt, die am weitesten im Turnier kommen. *"Das bedeutet, dass man vor der Teilnahme an einem Turnier ziemlich genau weiß, wie viel es kosten wird, und sobald die Anzahl der Teilnehmer feststeht und die Regeln bekannt sind, sich auch die Gewinnmöglichkeit ausrechnen kann."* (Biljana Djurdjevic, Spielsucht - untersucht und aufgezeigt anhand des Pokerspiels, 2008, unveröffentlichte Diplomarbeit, 10-11). Das Spiel wird immer teurer, dass ein Teilnehmer nach dem anderen ausscheidet. Die Reihenfolge des Ausscheidens bestimmt die Platzierung der einzelnen Spieler. Der Spieler, der zuletzt das gesamte Spielkapital gewonnen hat, ist Turniersieger. Der Preistopf wird unter den Gewinnern aufgeteilt. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Pokerturnier>, Abfrage vom 2.5.2011).

Bei der Bf. „ *werden immer mindestens 10% der Teilnehmer ausbezahlt* “. Bei einem *Satellite* wird kein Bargeld gewonnen, sondern ein Startplatz für ein teureres Turnier. (https://www.*BF* [10.7.2017]).

5.4. Festgestellter Sachverhalt

Es liegt kein grenzüberschreitender Sachverhalt vor: Die Bf. ist im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien (FN ****x10****) eingetragen und ist in Wien niedergelassen.

Wie sich aus den Internetseiten der Bf. ergibt, zählt sie zur ****BF*Gruppe****. Sie betreibt – unter Berücksichtigung der Tätigkeit ihrer Rechtsvorgängerin der ******KG****** – seit rund 10 Jahren (seit Oktober 2008), am Standort ******ORT****** ein Pokercasino, das nach dem Gewerbeschein vom 19./23. Februar 2001, ******x4******, Registernummer ******x5****** auf „*Veranstaltung und Organisation des Kartenspiels ‚Poker‘ und anderer erlaubter Kartenspiele, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter*“ angemeldet ist.

Die Bf. bietet als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen, an 365 Tagen im Jahr, rund um die Uhr. Es werden vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von *Cashgames* und Turnieren angeboten. Überwiegend wurden in den streitgegenständlichen Zeiträumen von den Spielteilnehmern die Pokerspielarten *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* gespielt, wobei die Bf. im Bereich der *Cashgames* keine Vorgaben erstellt, welche Pokerspielarten gespielt werden. Bei den steuergegenständlichen Turnieren wurde hauptsächlich die Pokervariante "*No Limit Texas Hold'em*" gespielt, es waren nicht gänzlich *Freeze-Out* Turniere, sondern es war bei manchen Events ein *Rebuy* möglich. (https://www.*BF* [10.7.2017]).

Nach dem Berufungsschreiben der Bf. gewährleisten Croupiers den regelkonformen Spielablauf, wobei die im Casino aufliegenden Spielbedingungen Grundlage für die Tätigkeit des Casinopersonals sind (Berufungsschreiben vom 17. Oktober 2011, Seite 5). Im Bereich der Turnierspiele gibt es von Seiten der Bf. Vorgaben, welche Pokerspielart im Rahmen eines Turniers gespielt wird. Die Bf. beschäftigt am Standort rund 120 Mitarbeiter. Pokerturniere stellen für die Bf. eine Marketingmaßnahme dar.

Für den Zeitraum 10. Juli bis 31. Dezember 2010 gibt es keine Aufzeichnungen über den Geschäftsverlauf im Turnierbereich, das betrifft die Bf. als Rechtsnachfolgerin der ******KG******.

Für die Zeiträume danach werden sowohl zu den Turnieren als auch zu den *Cashgames* täglich Aufzeichnungen geführt. Im ersten Prüfungszeitraum wurden ca. 1300 Turniere gespielt. Manche Turniere wurden innerhalb einer Filiale ausgetragen, es gab aber auch filialübergreifende Turniere und *Satellites*, ds Turniere, bei denen man das Ticket für ein größeres Turnier gewinnen kann. Die am häufigsten gespielten Varianten laut Turnieraufzeichnungen sind *No Limit Hold'em*. Die Bf. selbst beteiligt sich nicht an diesen Spielen und tritt nicht als Bankhalter auf. (Betriebsprüfungsbericht vom 15.3.2012, Zeiträume 11/2011 bis 6/2012 vergleichbar).

Was die Zeiträume 2015/16 betrifft, ging das Finanzamt von der Richtigkeit der bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen aus, da sich an der Art des Betriebes, der Durchführung von Pokerspielen in der Form von *Cashgames* und Turnieren und Glücksspielautomaten gegenüber dem Betrieb der ******GMBH*C****** nichts geändert hat. Der Betrieb der ******GMBH*C****** ist seit 2011 lückenlos geprüft worden. Aus den bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen ist zu ersehen, dass die Betriebstätigkeit der

Bf. nicht von der der ****GMBH*C**** abweicht. (Bescheidbegründungen vom 10. März 2016).

6. Gesetzliche Grundlagen

6.1. Rechtsgeschäftsgebühren

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).

§ 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. ...*

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 Beschwerdesachen „ *zwei Bescheide gemäß § 201 BAO vom 25. August 2011 über die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für Kartenpokerspiele in Form von Cashgame und Turnierspielen (RV/7100908/2012)*“ wurde der Sachverhalt vor dem 1.1.2011 verwirklicht.

6.2. Glücksspielabgaben

Definition des Glücksspiels in der Fassung ab 20. Juli 2010

§ 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. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 GSpG an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

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

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

6.3. BAO

*Gemäß § 119 BAO sind die für den **Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen** bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen.*

***Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen** (Abs. 1). Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben (Abs. 2).*

Gemäß § 126 BAO haben die Abgabepflichtigen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende Verfahren von Bedeutung sind.

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.

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 und auch angegeben, dass überwiegende Interessen der Bf. einer Aussetzung der Entscheidung im gegenständlichen Verfahren nicht entgegenstünden.

Dazu ist festzuhalten, dass auch in einem Normprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof eine Aussetzung gemäß § 271 BAO möglich ist, die Judikatur und Literatur hält die Verfügung der Aussetzung keineswegs grundsätzlich rechtswidrig. (Stoll, BAO-Kommentar 2752 unter Verweis auf VfGH 3.9.1987, 87/15/661).

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).

7. Einteilung des Glücksspielgesetzes in einen ordnungspolitischen und einen abgabenrechtlichen Teil

Das Glücksspielwesen ist in Österreich durch das Glücksspielgesetz geregelt. Das Glücksspielrecht ist von einem Nebeneinander verschiedener rechtlicher Normen und Zielsetzungen geprägt. Zentrale Norm des Glücksspielrechtes ist zwar das Monopol, viele glücksspielrechtliche Bestimmungen reichen in andere Rechtsdisziplinen wie z.B. Verwaltungsstrafrecht, gerichtliches Strafrecht (§ 168 StGB), Zivilrecht (§§ 1267ff ABGB), Steuerrecht (Glücksspielabgaben) und verwaltungsrechtliche Vorschriften des Bundes und der Länder. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 12). Eine Einteilungsmöglichkeit ist die, das Glücksspielgesetz in einen ordnungspolitischen Teil, der das Glücksspielmonopol umfasst und einen abgabenrechtlichen Teil zu gliedern.

In den §§ 1 und 2 GSpG ist der Regelungsinhalt des GSpG sowohl

ordnungspolitisch, als auch abgabenrechtlich umschrieben: das Glücksspiel.

Glücksspiel ist der Spielvertrag iSd ABGB, wobei nicht jedes Spiel dem Glücksspielgesetz unterliegt, sondern nur ein entgeltliches, von Unternehmern bzw. Veranstaltern angebotenes Spiel, bei welchem der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend

vom Zufall abhängt. Das GSpG bezeichnet das als Ausspielung. Glücksspiele iSd GSpG sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten.

Ordnungspolitische Teil: Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung der im § 1 Abs 1 GSpG umschriebenen Glücksspiele grundsätzlich dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² 23, 32). Der Bund kann innerhalb eines gewissen Rahmens das ihm gemäß § 3 GSpG zustehende Recht zur Durchführung von Glücksspielen durch Erteilung von Konzessionen oder Bewilligungen an andere Personen übertragen (*Kohl*, Glücksspielmonopol 53). Das Monopolrecht des Bundes verbleibt als Aufsichtsrecht und als Recht, Abgaben einzuheben (*Kohl*, Glücksspielmonopol 223). Der Bund kann gemäß § 14 GSpG eine Konzession zur Durchführung bestimmter Lotterien übertragen, über die auch das Onlin Glücksspiel und Video-Lotterie-Terminals betrieben werden. Der Lotterienkonzessionär hat gemäß § 17 GSpG eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Der Bund kann gemäß § 21 GSpG Konzessionen zum Betrieb von Spielbanken (Spielbankkonzessionen) übertragen. Die Konzession bezieht sich nur auf „physische“ und nicht auf „virtuelle“ Spielbanken, d.h., in einer Spielbank dürfen Glücksspiele primär im Lebendspiel angeboten werden. (*Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262; *Buchta*, Glücksspiel in Österreich und Europarecht, 2010, 3; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 55-58; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² 30). Der Spielbankkonzessionär hat gemäß § 28 GSpG eine Spielbankabgabe zu entrichten. (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071).

Für die vorliegende Sache der Bf. als Anbieterin von Kartenpokerspielen erscheint erwähnenswert, dass in § 22 GSpG eine Konzession für eine Spielbank in Form eines Pokersalons vorgesehen war. Die Aufhebung des § 22 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 erfolgte unter anderem deshalb, weil nur eine (1) Spielbank in Form eines Pokersalons errichtet werden konnte. Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl. I 2014/13 wurde die Pokersalonkonzessionen auf drei erhöht und die Übergangsfrist für bestehende Pokersalons mit aufrechter Gewerbeberechtigung bis 31.12.2016 verlängert. (§ 60 Abs. 33 GSpG; *Strejcek* in Strejcek/Hoscher/Eder, Glücksspiel in der EU und in Österreich (2015) 37). Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I 2015/118 wurde § 22 GSpG gänzlich gestrichen. Nach den Materialien hat sich der Gesetzgeber entschlossen, das Pokerangebot auf das vorhandene Angebot in konzessionierten Spielbanken nach § 21 GSpG, als *Onlinespiel* in Form elektronischer Lotterien nach § 12a GSpG und des vom Glücksspielmonopol ausgenommenen „Wirtshauspokers“ nach § 4 Abs. 6 GSpG zu beschränken. (Zu 684 BlgNR 25. GP). Die Übergangsfrist wurde bis 31.12.2019 verlängert (§ 60 Abs. 36 GSpG).

Die Monopolbestimmungen des § 3 GSpG sagen jedoch nichts über die Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss von Glücksverträgen und anderer Abgaben

auf Glücksspiele aus, nicht sämtliche Bestimmungen des Glücksspielgesetzes stehen in einem untrennbaren Zusammenhang, wie z.B. die Regelungen betreffend Glücksspielabgaben in §§ 57 ff GSpG. (Beschluss VfGH 15.10.2016, G 103-104/2016 u.a. Rn 108; VwGH 21.10.1994, 92/17/0179, VwGH 16.12.1994, 92/17/0208; VwGH 16.12.2015, 2013/17/0326; Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.; o.A. , Glücksspielgesetz⁹, 33-35).

Abgabenrechtlicher Teil: Das Glücksspielgesetz ist kein Steuergesetz wie z.B. das Einkommensteuer- oder Umsatzsteuergesetz, sehr wohl enthält es steuerrechtliche Regelungen, (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 24). Es regelt drei Abgaben, die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken und die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57-59 GSpG als allgemeine Abgabe auf Glücksspiele. Zu diesen Abgaben sind auch die festen Eingaben- und amtliche Ausfertigungsgebühren gemäß § 59a GSpG, die Zuschläge zu den Glücksspielabgaben für Bundesautomaten und Video-Lotterie-Terminals gemäß § 13a FAG 2008 , in welchen die bisher von den Ländern erhobenen Lustbarkeitsabgaben „aufgehen“ (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Tz 1123) und der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG, zu zählen.

Im Konkreten geht es hier um die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, aber auch um die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG, von denen die Bf. betroffen ist. Insgesamt handelt es sich um ein vollständiges Steuergesetz: Steuergegenstand (samt Befreiungen als Aushöhlung des Steuergegenstandes), Bewertungsvorschriften, Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Entstehen der Steuerschuld, Steuerschuldner und Entrichtung.

Für die Erhebung der Spielbankabgabe, Konzessionsabgabe und Glücksspielabgaben gilt § 19 AVOG (Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel). Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus § 1 BFGG, ihm obliegen Entscheidungen über Beschwerden in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben, wie hier der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG. Da im gegenständlichen Fall Beschwerden gegen Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO erhoben wurden, ist das Bundesfinanzgericht zuständig. Dass das nationale Gericht eine Gesamtwürdigung der Umstände vorzunehmen hat, unter denen eine restriktive Regelung erlassen worden ist und durchgeführt wird, kann nur so verstanden werden, dass der EuGH damit die oder das jeweils zuständige nationale Gericht bzw. das zuständige Höchstgericht meinte. (EuGH 30.4.2014, C-390/12, Rs *Pfleger* Rn 50, Rn 52; vgl. OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VII.3.). Einer Befassung des EuGH im Hinblick auf dessen umfangreiche einschlägige Rechtsprechung bedarf es nicht. (OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, Punkt VIII.).

8. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe wegen Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols (ordnungspolitischer Teil des Glücksspielgesetzes)

Die Bf. bekämpft § 57 GSpG mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit, weil sie aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele - Poker“ der Meinung ist, dass sie deshalb diese Spiele durchführen darf, und diese Spiele daher automatisch aus dem Geltungsbereich des Glücksspielgesetzes ausscheiden. Die Bf. hat die **Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes gemäß § 57 Abs. 1 GSpG** aus einer Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols, da ein „reiner Inlandssachverhalt“ vorliegt, daraus eine Inländerdiskriminierung ableitet, geltend gemacht. Diesbezügliche Überlegungen machte sie in der Anregung vom 23.5.2016, das Verfahren gemäß § 271 BAO zum Gesetzesprüfungsverfahren VfGH G 103-104/2016 auszusetzen, sowie im Vorlageantrag vom 9. September 2016 zu den Beschwerdesachen 7/2015 bis 1/2016.

Die Bf. regte , da es sich um einen Inlandssachverhalt handelt, einerseits an, das Bundesfinanzgericht sollte einen **Antrag auf Normprüfung** gemäß § 140 Abs. 1 B-VG – sozusagen **analog zur Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16**, auf Aufhebung von § 2 Abs. 2 § 2 Abs. 4, § 3, § 52 Abs. 1 Z1 und § 57 GSpG sowie *in eventu* des Glücksspielgesetzes in seiner Gesamtheit stellen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 11. September 2017 regte die Bf. an, **die unterschiedliche Besteuerung des Onlineglücksspiels und des Lebendpokerspiels dem Verfassungsgerichtshof zur Normprüfung vorzulegen.**

Die Bf. regte andererseits ein **Vorabentscheidungsersuchen** an, ob das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG noch unionsrechtskonform sei, wenn die Spielbanken umfangreiche Werbeaktivitäten entfalteten, um neue Kunden zu gewinnen und **ob die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG unionsrechtskonform sei**, wenn Pokerspiele innerhalb von konzessionierten Spielbanken befreit seien, hingegen Pokerspiele aufgrund einer Gewerbeberechtigung nicht steuerfrei und sogar die Abgabe 400% der Umsätze betrage.

Der Verfassungsgerichtshof hat bereits über die Anträge des Obersten Gerichtshofes Beschluss OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16, entschieden. Die Bf. wirft darüber hinaus mehrere Fragenkomplexe auf, die auf der Grundlage der Entscheidungen der Höchstgerichte – aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern – zu untersuchen sein werden, ob ein Antrag auf Normprüfung bzw. auf Vorabentscheidung gestellt wird.

8.1. Zusammenfassung der höchstgerichtlichen Judikatur zur Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols

Im Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vom 14. Juli 2017 wurde die rechtliche Situation zum Glücksspielmonopol sehr ausführlich dargestellt. Da in der mündlichen Verhandlung der Schwerpunkt auf den abgabenrechtlichen Teil gelegt wurde, genügt eine Darstellung in Übersichtsform.

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.

Der Bf., die ein Vorabentscheidungsersuchen anregte, ob das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG noch unionsrechtskonform sei, wenn die Spielbanken umfangreiche Werbeaktivitäten entfalteten, um neue Kunden zu gewinnen, kann damit entgegengehalten werden, dass sich diese Frage erübrigt, weil der EuGH wiederholt ausgesprochen hat, dass eine solche Angelegenheit von den nationalen Gerichten zu beurteilen ist und der Verfassungsgerichtshof bereits festgestellt hat, dass das Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist (VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Die Bf. kann damit nicht mehr behaupten, sie müsse keine Glücksspielabgaben entrichten, weil das Glücksspielmonopol unionsrechtswidrig ist.

8.2. 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 § 57 GSpG mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit, aber auch der Unionsrechtswidrigkeit, 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.

§ 60 Abs. 24 GSpG in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 2010/54 lautete:

„§ 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes steht 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.“

RV 658 BlgNR 24. GP (Besonderer Teil, zu Artikel 1, zu § 60 Abs. 24 GSpG):

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

beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit zunächst weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen.“

Die parlamentarischen Materialien zu BGBl. I 2010/54 RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweisen auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2 GSpG. Nach dem in RV 658 BlgNR 24. GP zitierten Erkenntnis VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033 hielt der Verwaltungsgerichtshof die für die Strafbarkeit als Beitragstäter erforderliche Kausalität des Verhaltens des Beitragstäters für das Verhalten des Haupttäters durch die Vermietung der Räumlichkeiten mit der gleichzeitigen Zurverfügungstellung der Spieltische und Jetons gegeben.

§ 60 Abs. 24 Glücksspielgesetz in der Version der Glücksspielgesetznovelle 2008, BGBl. I 2010/73 lautete:

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

RV 657 BlgNR 24. GP zu § 22 und § 60 Abs. 24 GSpG:

„In Zukunft soll es möglich sein, eine weitere Spielbankkonzession zum Betrieb eines Pokersalons zu vergeben. Es gelten die Bestimmungen zu Spielbanken. Das bedeutet, dass sämtliche aufsichtsrechtlichen Maßnahmen, Geldwäschebestimmungen und Spielerschutzbestimmungen auf den Pokersalonkonzessionär in gleicher Weise anzuwenden sind. Als Unterschied zu einer Spielbank ist lediglich das reduzierte Eigenkapital anzuführen, da auch das Spielangebot auf Poker-Lebendspiel eingeschränkt wurde.

Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033). Dies wurde in der Vergangenheit von Seiten einzelner Unternehmer rechtlich bestritten.

In der Zeit bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession gemäß § 22 soll diese Rechtsfrage für den Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung daher nicht durch die vorliegende Novelle beantwortet werden, sondern weiter nach der bisherigen Rechtslage durch die zuständigen Behörden zu beurteilen sein. Die Zulässigkeit von Pokersalons nach der alten Rechtslage bleibt damit in dieser Zeit weiter Vorfrage für strafrechtliche oder verwaltungsbehördliche Maßnahmen. Mit Erteilung der Pokersalonkonzession im Sinne des § 22 ist die unternehmerische Durchführung von

Poker im Lebendspiel außerhalb von Spielbankenkonzessionen und außerhalb des Wirtshauspokers im Sinne des § 4 Abs. 6 jedenfalls verboten .“

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.

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).

Es ging 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. 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. Wie das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht richtig feststellte, bezog

sich der Verweis auf § 2 GSpG nur darauf, dass unter den genannten Voraussetzungen keine „verbotene“ Ausspielung vorliegt. Eine Ausspielung iSd § 57 Abs. 1 GSpG liegt sehr wohl vor.

Zu den hier maßgeblichen Zeiträumen 20. Juli bis 31. Dezember 2010, 1. Jänner bis März 2011 ist die Vorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG zwar aufrecht, hat aber zu den Glücksspielabgaben – wie das Finanzamt richtig feststellt - keinerlei Bezug.

§ 60 Abs. 36 GSpG bzw. die Vorgängerbestimmungen des § 60 Abs. 24 GSpG bzw § 60 Abs. 33 GSpG 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“.

9. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG aus Sicht des abgabenrechtlichen Teils des Glücksspielgesetzes

Die Bf. sieht sich unter Hinweis auf die Gewerbeberechtigung als „außerhalb des Glücksspielgesetzes“, auch, was die Glücksspielabgaben betrifft, andererseits sieht sie die analoge Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG als gegeben an.

9.1. Mittelbare Verbindung der Glücksspielabgaben durch § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG zum ordnungspolitischen Teil (Präjudizialität)

Abgesehen davon, dass der Verfassungsgerichtshof VfGH 15.10.2016, E 945/2016 entschied, dass das Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist, ist zum Vorbringen der Bf. folgendes zu sagen: Bei den Glücksspielabgaben liegt keine *conditio sine qua non* im Verhältnis zu § 3 GSpG vor. Wie zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese „ *lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft*“. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357). Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua ist eine untrennbare Verbindung zwischen Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben nicht zwingend anzunehmen, weil die Regelungen über Glücksspielabgaben auch ohne Vorliegen eines Monopols und einer damit verbundenen Bewilligungspflicht anwendbar sein könnten.

Das Verhältnis zwischen Glücksspielabgaben und § 3 GSpG scheint nicht einmal den Fällen der „Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Einheitsbewertung“ ähnlich zu sein, da bei der aufgehobenen Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfGH 7.3.2007, G 54/06 ua., VfGH 15.6.2007, G 23/07), der Grunderwerbsteuer (VfGH 27.11.2012, G 77/12), der Stiftungseingangssteuer (z.B. VfGH 2.3.2011, G 150/10 ua.), den Gerichtsgebühren (VfGH 21.9.2011, G 34,35/11) zumindest der aufgrund des Bewertungsgesetzes 1955 festgestellte Einheitswert durch Verweis als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde, den Glücksspielabgaben aber ein vergleichbarer Verweis auf das Glücksspielmonopol fehlt. Eher könnte eine Relationalität

zwischen Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol und Glücksspielabgaben angenommen werden, wie sie zwischen Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 GebG und anderen Verkehrsteuern, insbesondere Grunderwerbsteuer besteht. Um eine Doppelbesteuerung mit Rechtsgeschäftsgebühren und Grunderwerbsteuer zu vermeiden, sind gemäß § 15 Abs. 3 GebG z.B. Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Bei der Glücksspielabgabe sind Befreiungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Steuern mit Bezug zum Glücksspielmonopol vorgesehen:

- § 57 Abs. 2 letzter GSpG: Der Konzessionär gemäß § 14 GSpG ist von der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien befreit, weil er die Konzessionsabgabe in gleicher Höhe trägt (§ 17 Abs. 3 Z 7 GSpG)
- § 57 Abs. 4 GSpG: Glücksspielautomatenbewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG und der Konzessionär gemäß § 14 GSpG tragen eine ermäßigte Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals von 10% + § 13a FAG 2008 15% = 25% bzw. bis 31.12.2014 von 25% und
- § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG: Ausspielungen von Spielbanken gemäß § 21 GSpG sind von der Glücksspielabgabe befreit.

Auch wenn keine untrennbare Verbindung besteht, ist über die Doppelbesteuerungsvermeidung ein gewisser Durchgriff zum konzessionierten Bereich gegeben. Da nach den Erkenntnissen VfGH 12.4.1997, G 400/96, G 44/97; VfGH 2.10.1998, G 72/97, G 247/97 zur Kommunalsteuer und zum Gebührengesetz 1957 in der Versagung einer Befreiung die Anwendung eines negativen Tatbestandsmerkmals liegen kann (*Aichlreiter*, Präjudizialität, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71; *Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 93), wird **sicherheitshalber** von einer Präjudizialität der Vorschriften des § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG ausgegangen.

9.2. Die Rechtsentwicklung der Glücksspielbesteuerung und deren Implementierung in das Glücksspielgesetz

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass zwar einerseits keine untrennbare Verbindung zwischen den §§ 57 bis 59 GSpA und dem Glücksspielmonopol bzw. Konzessionssystem vorliegt (z.B. Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357; OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.), andererseits aber die Befreiungsbestimmungen des § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG auf das Konzessionssystem rekurrieren.

Rechtsentwicklung der Glücksspielabgaben: Am 13. März 1813 erging das Lottopatent, das erstmals genauer den Begriff und die Durchführung der dem Staat vorbehaltenen Ausspielungen definierte (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg.), Lotto und andere Glücksspiele, 32, *Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 135) und in § 27 **Lottopatent 1813** die

10%ige Lottotaxe für das Ausspielen von Waren, Pretiosen und Effekten, berechnet von dem durch das Ausspielen einzubringenden Betrag, als eine der Vorgängerinnen der Glücksspielabgaben enthielt (Vorgängerin deshalb, weil die 10%ige Lottotaxe des Lottopatentes vom 13.3.1813 mit BGBl. 1960/111 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 1957 einbezogen wurde, siehe 165 BlgNR XI. GP), sowie bereits eine Reihe von Schutzbestimmungen für den Spieler wie z.B. die Ausstellung eines Einlagescheines, die Verpflichtung zur Führung von Originallisten durch den Kollektanten usw. verfügte. (*Sozialwissenschaftlichen Arbeitsgemeinschaft „Das Glücksspielwesen und das Glücksspielmonopol in Österreich“*, 22). Das provisorische **Gebührengesetz 1850** RGBL. 1850/50 erhob in TP 57 A Gebühren nach dem Wert von Wetten, Lotterien und anderen Ausspielungen. Die TP 57 wurde mit dem **Allgemeinen Gebührentarif 1925** BGBl. 1925/208 übernommen. Die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes besteuerten (außer Totalisateur- und Buchmacherwetten) Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen und Lottoanleihen. In der „Urfassung“ des § 33 TP 17 **Gebührengesetz 1946** BGBl. 1946/184 wurden Glücksspiele keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen. Das änderte sich mit der **Gebührengesetznovelle 1952** BGBl. 1952/107, die einerseits die TP 57 A 2 und B des Allgemeinen Gebührentarifes 1925, die durchgehend bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestanden hatten, aufhob und andererseits Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen (nach dem Verhältnis der erzielten Quote zum Wetteinsatz, Stufentarif 1% bis 25%), Ausspielungen (von den Einsätzen laut Spielplan 2% bzw. vom Gewinn 25%) und Zahlenlotto (vom Gewinn 25%) in § 33 TP 17 GebG aufnahm. (110 BlgNR 5. GP zum Gebührengesetz 1946; VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 4.12.1956, 1559/56). Das Sporttoto-Gesetz BGBl. 1949/55 und das Pferdetoto-Gesetz 1952/129 regelten den ordnungspolitischen Teil, indem sie „Kollektivwetten“ zum Glücksspielmonopol zuwiesen, hinsichtlich des abgabenrechtlichen Teiles wurde bestimmt, dass die Einsätze und Gewinnste dieser Totospiele den Gebühren gemäß § 33 TP 17 Z 6 GebG unterliegen sollten. Desgleichen regelte das **Lotteriegesetz 1947**, BGBl. 1948/27 die Abhaltung von gemeinnützigen Lotterien, die Besteuerung erfolgte einerseits iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG mit 2% und andererseits mit 10% noch nach § 27 Lottopatent 1813. Das **Gebührengesetz 1957** BGBl. 1957/267 änderte diesbezüglich nichts, bis zum Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111.

Rechtsentwicklung der Konzessions- und Spielbankabgabe: Die in § 17 GSpG 1989 geregelte Konzessionsabgabe gibt es seit 1986, da bis dahin bzw. bis 1989 die Lotterien von der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung durchgeführt wurden. Die in § 28 GSpG 1989 normierte Spielbankabgabe geht teilweise auf eine frühere Form zurück, die in der Spielbankverordnung BGBl. 1933/463 enthalten war. Diese wurde damals als Bundesmonopol-Abgabe bezeichnet, war eine gemeinschaftliche Abgabe nach dem Finanzverfassungsgesetz und wurde vom Finanzminister im Bewilligungsbescheid für die Spielbank festgesetzt bzw. mindestens nach einem Staffeltarif zwischen 15% und 60% von den Jahres-Bruttoeinnahmen des Spielbetriebes plus zusätzlich einer Zuschlagsabgabe von 5% zu berechnen, täglich abzuführen, und nach § 12 waren außer dieser Abgabe noch alle sonstigen Steuern und Abgaben zu entrichten.

Implementierung der steuerlichen Regelungen in das Glücksspielgesetz:

Die Vorgängerbestimmungen für das heute bestehende Glücksspielgesetz sind die Glücksspielgesetze 1960 BGBl. 1960/111 und 1962 BGBl. 1962/169. Mit der Durchführung von Lotterien war die Österreichische Glücksspielmonopolverwaltung betraut (§ 4). Im Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 waren die Regelungen betreffend Spielbanken noch nicht enthalten, sondern erst im Glücksspielgesetz 1962, BGBl. 1962/169.

Seit damals hat der Spielbankkonzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten (§ 27 GSpG 1962), zusätzlich unterliegt das Erträgnis der Spielbankunternehmung noch den sonstigen öffentlichen Abgaben, wie zum Beispiel der Körperschafts- und Gewerbesteuer. (609 BlgNR 9. GP 15). Durch BGBl. 1986/292 erfolgte mit Eingliederung des Sporttotos die gesetzliche Voraussetzung für die behördliche Bewilligung und Kontrolle der Namenslotterien zum Schutz des Spielerpublikums und Normierung einer Bundesförderung zugunsten des Österreichischen Amateurlagersports aus den Mitteln der neu geschaffenen Konzessionsabgabe. Diese Novelle 1986 arbeitete das Pferde- und Sporttoto in das Glücksspielgesetz ein und hob das Sporttoto- und Pferdetotogesetz auf. Die Durchführung bestimmter Lotterien wurde einer Kapitalgesellschaft übertragen und die gestaffelte Konzessionsabgabe in Höhe von 18,5 bis 27,5% der zusammengerechneten jährlichen Wetteinsätze und eine feste, vom Konzessionär zu tragenden Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 GebG von (zuerst 15%) 16% der Wetteinsätze eingeführt. Die neben den Wetteinsätzen von den Spielern zu entrichtenden Verwaltungskostenbeiträge zählten nicht zu den Wetteinsätzen. (931 BlgNR 16. GP 12). Als Steuertatbestand der Konzessionsabgabe bezeichneten die Materialien die Verleihung eines Rechtes aus einem Bundesmonopol und sie sollte vor allem Mittel für die Sportförderung erbringen. Mit dem gestaffelten Tarif wurde allerdings berücksichtigt, dass der Konzessionär einen relativ hohen Fixkostenanteil, z.B. für Maschinen aufzubringen hat. (931 BlgNR 16. GP 10). Mit der Bestimmung des Artikels III wurden Glücksverträge (Wetten, Ausspielungen aller Art) in § 33 TP 17 GebG einbezogen und den Neuregelungen im Glücksspielgesetz angepaßt.

Seine heutige Form erhielt das Glücksspielwesen durch das Glücksspielgesetz 1989.

Da der Verfassungsgerichtshof VfGH 15.10.2016, E 945/2016 die unionsrechtliche Konformität des Glücksspielmonopols bestätigt hat, wird hier, im Unterschied zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 (VfGH 8.6.2017, E 1756/2016), sowie BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013 (in beiden Erkenntnissen Punkt 7.4.) nicht mehr näher z.B. auf den Glücksspielbericht 2010-2013, das Erkenntnis VwGH 16.3.2016, 2015/17/0022 und die Fragen und Antworten auf der Homepage des Parlamentes eingegangen.

Das finanzpolitische Ziel, die Abgaben des Konzessionärs zu optimieren, ist mit

BGBl. I 2010/54 gefallen: Nach den Glücksspielgesetznovellen 2010 blieben die Steuersätze für die Konzessionsabgabe gegenüber vor dem 1.1.2011 im Wesentlichen die Gleichen. Vor dem 1.1.2011 fiel zusätzlich die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG 16% von den Einsätzen bzw. bei elektronischen Lotterien von den Jahresbruttospieleinnahmen an (näheres z.B. GebR 2007 Rz 881 bis 884),

danach Glücksspielabgabe von 16%. Eine Neuregelung erfolgte aber hinsichtlich der Besteuerung der Elektronischen Lotterien mit und ohne Video-Lotterie-Terminals. Gegenüber der Zeit vor den Glücksspielgesetznovellen 2010 wurde der Prozentsatz für die Spielbankabgabe von 35% bis 80% anstelle der gestaffelten Steuersätze vereinheitlicht und auf 30% herabgesetzt (657 BlgNR 24. GP zu BGBl I 2010/73). Nach der Regierungsvorlage 657 BlgNr 24. GP zu § 57 Abs. 3 GSpG wurde die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals jener für Glücksspielautomaten in einer Spielbank mit 30% gleichgestellt. Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG wurden als Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in das Glücksspielgesetz transferiert. Bei der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG wurde mit der Herauslösung der aus den im Gebührengesetz geregelten „Glücksverträgen“ gemäß § 33 TP 17 GebG der allgemeine Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz bzw. bei Turnieren vom in Aussicht gestellten Gewinn gesenkt (BGBl. I 2010/54). Dazu siehe Punkt 10.3.2. den Vergleich Abgabenbelastung § 33 TP 17 GebG und § 57 Abs. 1 GSpG.

Weiters ist zu ergänzen, dass durch BGBl. I 2010/73 § 1 Abs. 4 GSpG angefügt wurde: „Der Bundesminister für Finanzen hat eine Stelle für Spielerschutz einzurichten, deren Aufgabe die inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes ist. Zur Finanzierung der Arbeit der Stelle wird ab 1. Jänner 2011 ein Finanzierungsbeitrag von 1vT der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 sowie nach § 57 Abs. 4 gemeinsam mit den jeweiligen Abgaben erhoben.“

Die Erzielung von Staatseinnahmen rechtfertigt zwar nicht ein Glücksspielmonopol, das heißt aber noch nicht, dass Glücksspiel per se als Abschluss bestimmter Glücksverträge nicht mit Rechtsverkehrsteuern besteuert werden darf. Vor VfGH 15.10.2016, E 945/16 hatte sich in Literatur und Judikatur der Vorwurf der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols einerseits darauf, dass das Glücksspielmonopol nach wie vor ein Finanzmonopol sei, das vorwiegend die Einnahmenmaximierung im Blick habe, gegründet. Andererseits wie auch aus 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 ersichtlich, stellt die Bf. die Verfassungsmäßigkeit in Frage, weil die Konzessionäre gegenüber den Nichtkonzessionären steuerlich begünstigt wären. Diese Argumentationslinien wirken inkonsistent, die abgabenrechtliche Seite wird daher weiter untersucht.

9.3. Die Glücksspielabgaben knüpfen an ordnungspolitische Definitionen an, ohne dadurch den Charakter von Rechtsverkehrsteuern zu verlieren

Rechtsverkehrsteuern knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen, auf Grund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten. (vgl. *Hey/Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 7 Rz 101 bis 105). Charakteristisch für die Verkehrsteuern ist, dass sie sich an Vorgängen orientieren und dabei weder subjekt- noch objektbezogen sind. (

Bruschke, dGrunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern⁷ 22). Die Anknüpfung erfolgt an bestimmte Rechtshandlungen oder tatsächliche Handlungen, Steuergegenstand sind primär Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Zu den Rechtsverkehrssteuern werden gezählt, die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Feuerschutzsteuer, die Stiftungseingangssteuer, auslaufend auch die Kapitalverkehrsteuern, die Rechtsgeschäftsgebühren (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951; , aber auch die Glücksspielabgaben. Im Zentrum steht die vertragliche Vereinbarung, Anknüpfungspunkt ist der projektierte oder tatsächliche Vermögensübergang. Die von der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht erfassten Rechtsgeschäfte werden umschrieben bzw. erfolgt eine Verweisung auf das Zivilrecht. (*Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590).

So knüpft die Grunderwerbsteuer an den Erwerb von Grundstücken an, den Haupttatbestand bilden Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen. (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 991 Tz 994). Der Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer) unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts auf Grund eines Versicherungsverhältnisses als Gegenleistung für die Übernahme des Wagnisses , bzw. Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Versicherungsschutz auf Grund eines Versicherungsverhältnisses (§ 1 VersStG 1953; UFS 20.2.2012, RV/1820-W/08; vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 1116; *Englisch* in Tipke/Lang²¹, dSteuerrecht § 18 Rz 69). Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen. (§ 1 Abs. 1 StiftEG 2008; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 955). Die Rechtsgeschäftsgebühren iSd Gebührengesetzes 1957 besteuern den Abschluss taxativ aufgezählter Rechtsgeschäfte, außer bei Wettverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, unter Voraussetzung der Urkundenerrichtung (§§ 1 und 15 iVm § 33 GebG), was aber dem Rechtsverkehrssteuercharakter keinen Abbruch tut.

In der Literatur wird auch die Umsatzsteuer zu den Verkehrsteuern gezählt. Sie besteuert zwar Lieferungen und sonstige Leistungen, doch gehen ihr meist Vorgänge des Rechtsverkehrs voraus. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Tz 951). Viele Rechtsvorgänge, die Gebühren und Verkehrsteuern unterliegen, sind von der Umsatzsteuer befreit.

Wie unter Punkt 9.4. näher ausgeführt werden wird, besteuern die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG - als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG - „Auspielungen“ und verweisen damit auf § 1 GSpG iVm § 2 GSpG. Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG ist nicht nur für den ordnungspolitischen, sondern auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich. (UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua. BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013). Der Begriff der Auspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG ist ebenfalls

ein primär „ordnungspolitischer“, da ihm im Glücksspielrecht eine wesentliche Bedeutung insofern zukommt, als die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol gemäß § 4 GSpG an diesen Begriff anknüpfen (vgl. *Segalla*, Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 254; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 2 Rz 2), doch auch er wird für den abgabenrechtlich Teil handhabbar gemacht, und bettet – wie noch zu zeigen sein wird – nicht nur die Glücksspielabgaben durch die Ausdifferenzierung, was Leistung und was Gegenleistung des Glücksvertrages ist, noch intensiver in die Rechtsverkehrsteuern ein.

Das bedeutet, **für die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele** (iSd §§ 1267 ABGB), **bei welchen die Entscheidung über das Ergebnis des einzelnen Spiels ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängig ist** (iSd § 1 Abs. 1 iVm § 1 Abs. 2 GSpG; 1067 BlgNR 17. GP 16; vgl. VwGH 25.7.1990, 86/17/0062), **die von „Unternehmern im weitesten Sinn angeboten“ werden** (§ 2 Abs. 1 GSpG) **und die entgeltlich sind** (§ 2 Abs. 1 GSpG; vgl. VfGH 24.9.2012, G 110/11 – ein unentgeltliches Spiel fällt nicht unter den Begriff der Ausspielung). Die Leistung, die der Spieler erbringt, ist der Einsatz. Die „Gegenleistung“, die sich der Spieler für die Hingabe seines Einsatzes (Geldes) erwartet, ist die Hoffnung auf eine Gewinnchance, er hofft, dass er den in Aussicht gestellten Gewinn erhalten wird. Ob der Spieler den Gewinn tatsächlich erhält, hängt vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011) . Bemessungsgrundlage ist der Einsatz, davon 16%.

Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. Die Glücksspielabgabe differenziert auch nicht, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, die Glücksspielabgabe kennt keine „Glücksspielabgabeninländereigenschaft“. Der Steuergegenstand ist in den § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG immer derselbe. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG fällt an, wenn eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt wird – und zwar in Höhe von 40% der Jahresbruttospielleinnahmen. Der Begriff des Glücksspiels nach § 1 Abs. 1 GSpG ist medienneutral und umfasst nicht nur Glücksspiele, bei denen sich Spielteilnehmer/und Unternehmer „zusammensetzen“, Spielverträge abschließen und spielen, sondern genauso Glücksspiele, die in elektronischen Medien veranstaltet werden. (vgl. *Segalla* , Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/

Potacs (Hrsg.), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262). Handelt es sich um Ausspielungen, die über elektronische Medien im Fernabsatz angeboten werden, z.B. Internet, Telefon, SMS, Fax (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 57 Rz 4), dann wird eine Ausspielung in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG durchgeführt. An formalen Voraussetzungen dieser Glücksspielform nennt § 12a GSpG a) den Vertragsabschluss über elektronische Medien, b) eine zentralseitige Spielentscheidung und c) die Möglichkeit der Kenntnisaufnahme des Spielergebnisses unmittelbar nach Spielteilnahme. Soweit daher die formalen Voraussetzungen des § 12a GSpG erfüllt sind, kann jede Ausspielung [„Lotterien“, als auch „Casinospiele“] in Form einer Elektronischen Lotterie durchgeführt werden. (*Schwartz-Wohlfahrt*, GlücksspielG samt den wichtigsten Spielbedingungen² (2006), § 12a, Rz 9-10, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hrsg.], Glücksspielgesetz² § 12a Rz 2). Dass Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG nur eine Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form und kein von § 862 ABGB unterschiedlicher „Online- eigener“ Vertragsabschluss sind, wurde bereits vom Obersten Gerichtshof OGH 11.3.2010, 4 Ob 17/10v klargestellt. Die frühere Fassung des § 12a GSpG, „Eine Elektronische Lotterie ist eine Ausspielung, bei der der Spielvertrag über elektronische Medien abgeschlossen wird“ bleibt von ihrem Sinn in der jetzigen Fassung ja erhalten. (Siehe dazu insbesondere *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 697). Weder § 12a GSpG, noch § 13 der Glücksspielautomatenverordnung BGBl. II 2012/69 schaffen einen neuen Vertragszustandekommenstypus im Glücksspielgesetz und für die Glücksspielabgaben, sondern regeln eine eigene Art der Durchführung des Spiels, eine äußere Form, in der das Spiel abläuft, (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/2012; UFS 20.11.2013, 2388-W/2013; BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012 BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.6.2016, RV/7101283/2013; BFG 26.09.2016, RV/7100405/2012 – VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten oder elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals an, und zwar in Höhe von 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Eine Ausspielung kann nicht nur im Lebendspiel, sondern gemäß § 2 Abs. 3 GSpG auch mittels Glücksspielautomaten erfolgen. Ein Lebensspiel ist ein Spiel, bei dem ein Croupier die Spielfolge leitet, wie z.B. Roulette, Black Jack oder Glücksrad (1067 BlgNR 17. GP; *Schwartz/Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz² § 22 Rz 9; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 21 Rz 21). Nach § 2 Abs. 3 GSpG liegt ein Glücksspielautomat vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. (z.B. VfGH 19.7.2011, 2011/02/0127). Selbsttätigkeit bedeutet, dass die Entscheidung ohne Zutun von außen durch den Automaten selbst, z.B. nach Maßgabe vorgegebener Wahrscheinlichkeitsprogramme, getroffen wird. Als Gegensatz zur Selbsttätigkeit gilt die Zentralseitigkeit (z.B. VfGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VfGH 10.5.2010,

2009/17/0202; UVS Vorarlberg 11.1.2010, 1-953/09 [Definition der Zentralseitigkeit durch Begriffsanalyse]; o.A., Glücksspielgesetz⁸, 29; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 37). Zentralseitigkeit ist das Charakteristikum der Elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG. Über Gewinn und Verlust wird dann zentralseitig entschieden, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat mit Hilfe einer elektronischen oder mechanischen Vorrichtung selbst herbeiführt (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 12a Rz 3 Rz 5), bzw. wenn mehrere Endgeräte mit einem Rechner verbunden sind, der das Spielergebnis ermittelt und an die Endgeräte übermittelt. (VwGH 4.11.2009, 2009/17/0147; VwGH 27.4.2012, 2011/02/0224;). Zentralseitigkeit bedeutet „Terminal-Server-System“, Video-Lotterie-Terminals unterscheiden sich von Glücksspielautomaten „nur durch ihr Innenleben“, dass sie „Terminals“ sind, d.h. keinen Zufallsgenerator eingebaut haben, sondern an einen zentralen Rechner angeschlossen sind.

Nicht nur aus historischer Betrachtung ist der Rechtsverkehrssteuercharakter der Glücksspielabgaben ersichtlich, sie werden erhoben auf den Abschluss von Verträgen, besteuert wird der tatsächliche Vermögensübergang, da grundsätzlich der Einsatz des Spielteilnehmers Bemessungsgrundlage ist, den er z.B. beim Kartenpokerspiel hingibt, beim Onlineglücksspiel über die dort vorgesehene Bezahlungsmodalität ebenfalls hingibt oder bei Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals einwirft. Die Steuerschuld entsteht je nach Spielvertrag mit Abschluss, Erhalt der Einsätze, Auszahlung der Gewinne, bzw. Abrechenbarkeit der Gewinne (§ 59 Abs. 1 GSpG). Steuerschuldner ist der Unternehmer bzw. Veranstalter, der Konzessionär oder Bewilligungsinhaber (§ 59 Abs. 2 GSpG). Der Glücksspielabgabenschuldner hat die Glücksspielabgaben jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen (§ 59 Abs. 3 GSpG). Damit sind die Glücksspielabgaben „angeordnete“ Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO. Eine Gemeinsamkeit mit den Rechtsgeschäftsgebühren besteht auch darin, dass die Abrechnung über die abzuführenden Beträge als Anzeige gilt, und nicht als Abgabenerklärung iSd § 133 BAO. Diese Anzeige dient dazu, die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich relevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen. Bescheide gemäß § 201 BAO haben eine idente Qualifikation, nur eine Bescheidberichtigung wegen Übernahme offenkundiger Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen gemäß § 293b BAO ist – wie gemäß § 31 GebG bzw. § 33 TP 17 Abs. 3 GebG – nicht möglich. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112).

Die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG verweisen zwar auf die in erster Linie aus ordnungspolitischen Bedarf in § 1 Abs. 1 GSpG und in § 2 Abs. 1 GSpG definierten „Spielverträge“, doch sie lösen sich auch wieder davon, da sie von jedem verwirklicht werden können, der die abgabenrechtlichen Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Jeder, der sich mit anderen Spielteilnehmern zusammensetzt und an einem von einem Unternehmer veranstalteten Kartenpokerspiel teilnimmt, bei welchem er einen Einsatzbetrag dafür zahlen muss, dass er die Hoffnung auf eine Gewinnchance erhält,

löst § 57 Abs. 1 GSpG aus. Dieser Betrag, der an die Spielergemeinschaft geleistet wird, wird der Glücksspielabgabe von 16% unterzogen, bei Kartenpokerturnieren ist der Gewinn (der hier sozusagen die Summe der Einsätze der Spielergemeinschaft ist) die Bemessungsgrundlage.

9.3.1. Verhältnis der Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu den Rechtsverkehrsteuern

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gem § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gem § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken. Zu den abgabenrechtlichen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes ist auch die Gebühr für Konzessionen (= amtliche Ausfertigung iSd § 14 TP 2 GebG) und Eingaben gemäß § 59a GSpG zu zählen, die jedoch kein im Glücksspielgesetz befindliches Abgabengesetz, das vom Steuergegenstand bis zur Abgabenerklärung/Anzeige alles regelt, darstellt, sondern eine aus den Stempelgebühren des § 14 Gebührengesetz 1957 ausgelagerte besondere feste Gebühr, für die gemäß § 59a Abs. 4 GSpG die entsprechenden Bestimmungen des Gebührengesetzes über Eingaben und amtliche Ausfertigungen bzw. der §§ 203 und § 241 Abs. 2 und 3 BAO gelten. Dem abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes kann man auch die „Bundesautomatenabgaben- und VLT-Zuschläge gemäß § 13a FAG“ zuzählen, da laut Verweis in § 57 Abs. 4 letzter Satz GSpG Stammabgabe die Glücksspielabgaben sind. (vgl. *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1123). Nach den 657 BlgNR 24. GP zu BGBl I 2010/73 - FAG 2008 ist das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren der Zuschläge gemäß § 13a Finanzausgleichsgesetz grundsätzlich nach den für die Glücksspielabgabe (= Stammabgabe) geltenden Bestimmungen durchzuführen. Gemäß § 1 Abs. 4 GSpG wird der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille von der Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 und 3 GSpG gemeinsam mit der Spielbankabgabe bzw. der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 4 GSpG für gemäß § 5 GSpG bewilligte Glücksspielautomaten, und Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Bundeskonzession, d.h. des Lotterienkonzessionärs gemäß § 14 GSpG, gemeinsam mit der Glücksspielabgabe/Konzessionsabgabe erhoben und richtet sich nach dem Fälligkeitstermin der jeweiligen Abgabe (784 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2010/73; 1212 BlgNR 24. GP zu BGBl. I 2011/76; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 1 Rz 45; vgl. *Biebl/Ressler*, GSpG-Novellen 2008/2010: Besteuerung von Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals. Abgabenrechtliche Änderungen 2010/2011, SWK 2011, 361).

Gemäß § 17 GSpG hat der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele nach den §§ 6 bis 12b GSpG (Lotto, Toto und Zusatzspiel, für Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien und für Bingo und Keno)

eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Gemäß § 14 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zur Durchführung der Ausspielungen nach den §§ 6 bis 12b GSpG durch Konzession übertragen. Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG. Wenn es in § 17 GSpG heißt, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, ergibt sich aus dem Durchgriff durch § 14 GSpG (Durchführung von Lotterien) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“), dass Steuergegenstand Ausspielungen in Form der Spielverträge gemäß §§ 6-12b GSpG sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof erkennt den privatrechtlichen Charakter des Verhältnisses zwischen dem Ausspielenden und den Teilnehmern bei einer Ausspielung grundsätzlich an. (VwGH 6.10.1954, 209/52 z.B. Tombola). **Die Konzessionsabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Konzessionsabgabe für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele zu entrichten ist, liegt darin nicht die Bedeutung, dass die Konzessionsabgabe eine „Gebühr für die Erteilung einer Konzession“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.**

Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe ist im Wesentlichen die Summe der Einsätze während eines Kalenderjahres, der Steuersatz beträgt je nach Spiel zwischen 2% bis 27,5%, dazu kommt gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG von 16%. Die Konzessionsabgabe für Elektronische Lotterien (§ 12a GSpG Glücksspielautomaten, Online-Glücksspiel, ausgenommen aber Video-Lotterie-Terminals) beträgt 40%. Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Wurde für Ausspielungen über elektronische Lotterien gemäß § 12a GSpG Konzessionsabgabe bezahlt, sind sie gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG von der Glücksspielabgabe befreit. Elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals unterliegen nicht der Konzessionsabgabe, sondern § 57 Abs. 4 GSpG, der für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG und solche mittels Video-Lotterie-Terminals aufgrund der Konzession gemäß § 14 GSpG einen Abgabensatz von 10% der um die Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen vorsieht. Zusammen mit den Zuschlagsabgaben des § 13a FAG 2008 ergibt sich eine Abgabenbelastung von 25%, dazu kommt noch der Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG. (BGBl. I 2010/73, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989² § 17 Rz 3). Steuerschuldner ist der Konzessionär. Die Entrichtung der Konzessionsabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist jeweils am 20. des der Leistung der Wetteinsätze folgenden Kalendermonats fällig. Mit BGBl. 1996/747 wurde die Fälligkeit für die Konzessionsabgabe nach dem GSpG und für die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG aF vereinheitlicht. Die Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Am 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahreserklärung gilt.

Nach § 21 GSpG kann der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb einer Spielbank durch Erteilung einer Konzession an einen Konzessionär übertragen. (Spielbankkonzession; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16). Was damit übertragen wird, ergibt sich aus § 3 GSpG, nämlich das Recht zur Durchführung von Glücksspielen – iSd § 1 iVm § 2 GSpG. Nur der Konzessionär darf in der Spielbank Glücksspiele iSd § 1 GSpG und § 2 Abs. 1 GSpG betreiben und ist verpflichtet, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. Umgekehrt ist der konzessionslose Betrieb einer Spielbank nicht spielbankabgabepflichtig (VwGH 17.9.2001, 2001/17/0071 - ergangen zu Fremdenverkehrs- bzw Tourismusbeiträgen; *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet - Bundesrecht, ÖStZ 17/2001, 421, und ÖStZ 18/2001, 444), sondern glücksspielabgabepflichtig gemäß § 57 GSpG. Wofür die Spielbankabgabe zu entrichten ist, kann sich nur aus dem Durchgriff durch § 21 GSpG (Spielbankbetriebsrecht) und § 3 GSpG („Durchführung von Glücksspielen“) auf die Glücksspiele (Glücksverträge) gemäß §§ 1 und 2 GSpG ergeben. Daraus kann die Struktur abgeleitet werden, dass auch mit der Spielbankabgabe grundsätzlich der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird. **Die Spielbankabgabe ist zwar eine Steuer mit Bezug zum Glücksspielmonopol, doch selbst wenn sich aus dem Glücksspielgesetz hervorliest, dass die Spielbankabgabe für das Recht zum Betrieb einer Spielbank zu entrichten ist, liegt darin nicht die Bedeutung, dass die Spielbankabgabe eine „Gebühr für die Erteilung einer Konzession“ ist, sondern verweist auf die Besteuerung des Abschlusses entgeltlicher Glücksverträge.** Auch die deutsche Spielbankabgabe, die zwar anders als die österreichische Spielbankabgabe konzipiert ist, wurde seit ihrer Einführung als eine Steuer iSd Steuerverfahrensrechts, und nicht als Verwaltungsabgabe – Abgabe nur für die Genehmigung zum Betrieb einer Spielbank – qualifiziert. Nach Auffassung des BFH erfüllt sie die für die Steuern gegebene Begriffsbestimmung (BFH 16.12.1950, III 70/50 S; BFH 23.10.1952, V 58/51; BFH 30.4.1953, V 84/51 zitiert von *Dziadkowski*, Zur Struktur der Spielbankabgabe, dUVR 2002, 330).

Bemessungsgrundlage sind die Jahresbruttospieleinnahmen, der Steuersatz beträgt 30%. Die Ausspielungen in Spielbanken sind gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit, um eine Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben zu vermeiden. Steuerschuldner ist der Spielbankkonzessionär. Nach den parlamentarischen Materialien zu BGBl 1989/620 regelt § 29 GSpG die Verfahren bei der Erhebung der Spielbankabgabe; auf das Verfahren finden die Bestimmungen der Abgabenverfahrensgesetze Anwendung. (1067 BlgNR 17. GP). Die Entrichtung der Spielbankabgabe erfolgt durch Selbstberechnung und ist am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Diese Abrechnung, die der Konzessionär zu diesem Zeitpunkt vorzulegen hat, gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. (§ 29 GSpG; vgl. BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Je nach Konzession, Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG oder Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG, hat der Konzessionär eine Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG oder eine Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG zu entrichten. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1124). Beide Steuern knüpfen an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. Die Wortfolgen in § 17 Abs. 1 GSpG und § 21 iVm § 28 GSpG, dass der Konzessionär für die Überlassung des Rechts zur Durchführung der Glücksspiele eine Konzessionsabgabe zu entrichten hat, bzw. der (Spielbank)Konzessionär eine Spielbankabgabe zu entrichten hat, besagen nicht, dass diese beiden Steuern für den Erhalt der Konzession gezahlt werden, sondern dass diese beiden Steuern spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe sind. Wird eine Konzession gemäß § 14 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 1 GSpG, wird eine Konzession gemäß § 21 GSpG erteilt, wird die allgemeine Glücksspielabgabe zur Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG. **Vom Steuergegenstand, besteuert werden Spielverträge gemäß § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG, also rechtserhebliche Vorgänge, können Konzessions- und Spielbankabgabe, sowie Glücksspielabgaben den Rechtsverkehrssteuern wie Rechtsgeschäftsgebühren, Stiftungseingangssteuer, Versicherungssteuer oder Grunderwerbsteuer zugerechnet werden.** Analog zur Erbschafts- und Stiftungseingangssteuer kann man sagen, dass der Gesetzgeber auch in Bezug auf Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und 8 GebG aF und Glücksspielabgaben die größtmögliche Kontinuität im Auge hatte. (vgl. VwGH 30.1.2013, 2012/17/0055).

Bemessungsgrundlage bei den anderen Verkehrsteuern ist z.B. der Preis bei Bestandverträgen gemäß § 33 TP 5 GebG, oder beim Hoffnungskauf gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 2 GebG, der Wetteinsatz bei Glücksverträgen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG, das Entgelt bei Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG oder Zessionen gemäß § 33 TP 21 GebG, das Versicherungsentgelt gemäß § 3 VersStG als jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist und die Gegenleistung gemäß §§ 4 und 5 GrEStG, als Leistungen, die der Erwerber eines Grundstücks hingibt, um das Grundstück zu erhalten. Da der Stiftungseingangssteuer unentgeltliche Vorgänge zuzugrundeliegen, ist Bemessungsgrundlage der Wert der unentgeltlichen „Netto“zuwendung. Die Steuersätze bei den Rechtsgeschäftsgebühren betragen je nach Rechtsgeschäft zwischen 0,8% und 2%, bei der Versicherungssteuer zwischen (0,2%) 1% und 11% und bei der Grunderwerbsteuer höchstens 3,5%. **Vergleicht man die Bemessungsgrundlagen von Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG zeigt dies folgendes:**

Grundsätzliche Bemessungsgrundlage ist/sind der **Einsatz pro Spiel/die Einsätze eines Kalenderjahres:**

Gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 GSpG sind bei der Konzessionsabgabe Bemessungsgrundlage die Einsätze der Glücksspiele während eines Kalenderjahres für Lotto, Toto, und Zusatzspiel nach § 8 GSpG, der Tarif, die Steuersätze sind gestaffelt für die ersten 400 Millionen Euro 18,5%, darüber 27,5%, für Sofortlotterien 17,5%, für die Klassenlotterie 2%, für das Zahlenlotto 27,5%, für Nummernlotterien 17,5% und für Bingo und Keno 27,5%. Dazu kommt noch die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz 16%.

Die **Jahresbruttospieleinnahmen** (Legaldefinitionen § 17 Abs. 3 GSpG, § 28 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972, Glücksspielautomaten), sind Bemessungsgrundlage:

- bei Ausspielungen über elektronischen Lotterien gemäß § 12a GSpG bei Berechnung der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, in § 17 Abs. 2 GSpG werden die Jahresbruttospieleinnahmen als die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne bezeichnet, davon 40%, dafür Befreiung von der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG (Vermeidung der Doppelbesteuerung).

- Gemäß § 28 Abs. 2 GSpG wird die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe aus den Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes gebildet, werden Ausspielungen über Glücksspielautomaten durchgeführt, wird von den Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes die gesetzliche Umsatzsteuer abgezogen. Die Jahresbruttospieleinnahmen beziehen sich auf das Kalenderjahr und setzen sich zusammen aus:

- + Spieleinsätzen der Spielteilnehmer, die der Spielbank zugekommen sind

- + Vergütungen, die von den Spielteilnehmern für die Überlassung von Spieleinrichtungen an die Spielbank geleistet wurden

abzüglich Gewinne, die von der Spielbank (an die Spielteilnehmer) ausgezahlt wurden und Sonderjetons.

- Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG für Glücksverträge über Elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG betragen 40% der Jahresbruttospieleinnahmen. Um eine Doppelbesteuerung mit der Konzessionsabgabepflicht gemäß § 17 Abs. 3 GSpG zu vermeiden, wurden diese konzessionsabgabepflichtigen Ausspielungen von der Glücksspielabgabe befreit. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals wird ebenfalls von der Bemessungsgrundlage der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen von einem Steuersatz von 30% berechnet. Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Hinsichtlich Regelungen der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes unterscheiden sich Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nicht von den anderen Verkehrsteuern. Die Jahresbruttospieleinnahmen sind ein

„glückspielgesetzeigentümlicher“ betrieblicher Begriff (VwGH 17.1.1968, 0897/67), ihm ist zu entnehmen, dass sie den Spieleinsatz, als Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance als vorgelagerten Sachverhalt hat. („loses Synallagma“, *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, Rz 9). Aus dieser systembezogenen Sicht ist im Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen trotz Saldierung eine eindeutige Drift zum rechtsverkehrsteuerlichen Entgelt-, Preis- oder Gegenleistungsbegriff festzustellen (§ 304 ABGB iVm § 1270 ABGB; EuGH 17.10.2002, C-339/99 (ESTAG), EuGH 17.20.2002, C-138/00 (Solida, Tech Gate); VwGH 14.11.1974, 256/74; VwGH 23.1.1976, 731/74, VwGH 14.3.1980, 2080/79, VwGH 19.3.1990, 89/15/0085 VwGH 20.1.2000, 95/15/0015; VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028; VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054 ua., UFS 19.3.2009, RV/1548-W/08; UFS 20.2.2009, RV/0947-W/08; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/2013; *Klang* in *Klang*, ABGB II², 45ff; *Klang*, ABGB IV/1², 3ff; *Schwimann*, ABGB³ [2006] § 1055 ABGB, Rz 1 Rz 5; *Larenz*, Methodenlehre, 430; o. V., Der Entgeltsbegriff beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit, FJ 1988, 101; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, Rz 63, Rz 37) und einbeziehen, dass die § 28 GSpG, § 17 Abs. 3 GSpG, § 57 Abs. 5 GSpG, vor dem 1.1.2011 in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG und § 4 Abs. 5, 3. und 4. Satz UStG 1972 bei ihren Legaldefinitionen von dem Modul der Spiel- bzw. Wetteinsätze ausgehen. (z.B. UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2013, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/201).

Die Steuersätze sind 16% bzw. zwischen 30% und 40%. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² § 57, Rz 1 Rz 2 und Rz 5 kommentieren die Unterschiede so: „.... **Die Glücksspielabgabe ist eine allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, deren Höhe je nach Ausspielungsform unterschiedlich hoch bemessen ist** . In Zusammenschau mit anderen im GSpG normierten Abgaben (Konzessionsabgabe, Spielbankabgabe) und den in § 13a Finanzausgleichgesetz vorgesehenen Zuschlagsabgaben der Länder im Hinblick auf Glücksspielautomaten nach § 5 GSpG und VLT gemäß § 12a GSpG ergeben sich somit auch unterschiedlich hohe Gesamtabgabensätze in Bezug auf die verschiedenen Ausspielungsformen.“ Wenn § 57 Abs. 3 GSpG bestimmt, dass Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals mit 30% der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen zu besteuern sind, und demgegenüber der Konzessionär gemäß § 14 GSpG zwar lediglich 25% Glücksspielabgabe zu zahlen hat, liegt darin keine Ungleichbehandlung, da die Glücksspielabgabepflicht für Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit der steuerlichen Belastung des Spielbankkonzessionärs in Höhe von 30% gleichgestellt wurde. (657 BlgNR 24. GP; oA., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 357). Abgesehen davon ist es nach den Beschlüssen VfGH 19.2.2015, E 49/2015 und VfGH 11.6.2015, E 564/2015 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.

Die Steuersätze der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG und der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) sind ebenfalls gar nicht so unterschiedlich, wie sie sich im ersten Moment darstellen. Bei der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG (ohne elektronische Lotterien) ergibt sich ein durchschnittlicher Steuersatz von 19,16% von der Summe der Einsätze eines Kalenderjahres: In § 17 Abs. 3 Z 1 GSpG ist für Lotto, Toto und Zusatzspiel ein Staffeltarif vorgesehen, für die ersten 400.000.000 Einsätze 18,5% für alle weiteren Beträge 27,5%. $(400.000.000 \times 18,5\% = 74.000.000; 400.000.000 \times 27,5\% = 110.000.000 - > 800.000.000 : 100\% = 184.000.000 : x; x = 23\%$, d.i. der ungefähre Durchschnittssteuersatz für den Staffeltarif). Der Durchschnittssteuersatz für die Spiele in Z 1 bis Z 6 wäre somit 19,16%, dazu kommen noch die Glücksspielabgaben von 16% = 35,16%, aber dafür zahlt der Konzessionär gemäß § 14 GSpG für die Ausspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals gemäß § 57 Abs. 4 GSpG nur 25% + Finanzierungsbeitrag gemäß § 1 Abs. 4 GSpG und nicht 30%.

Die Konzessionäre sind gemäß § 31a GSpG auch von den Landes- und Gemeindeabgaben befreit, die als Ursache eine konzessionierte Ausspielung haben (als persönliche Befreiung formuliert). Weder die Konzessions- noch die Spielbankabgabe kennt Befreiungen, was deren Einordnung als Rechtsverkehrssteuern nicht hindert, z.B. gibt es bei der Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG oder der Gebühr für Ehepakte gemäß § 33 TP 11 GebG auch keine Befreiungsbestimmungen. Einen Verstärkungseffekt im Hinblick auf den Rechtsverkehrssteuercharakter der Konzessions-Spielbank- und Glücksspielabgaben setzt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d aa) und bb) UStG. Danach sind die mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundenen Umsätze und Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, sowie Umsätze aus der Mitwirkung im Rahmen von Ausspielungen, soweit hierfür vom Konzessionär (§14 GSpG) Vergütungen gewährt werden, steuerfrei. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien knüpft diese Steuerbefreiung an den Tatbestand der Ausspielung an und nicht an die Glücksspielabgabepflicht (§§ 57 bis 59 GSpG) oder an die Anwendbarkeit des Glücksspielmonopols des Bundes (§ 4 GSpG). (UStR Rz 855). Nicht steuerfrei sind die Umsätze aus Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit oder ohne Bewilligung bzw. Konzession, legal oder illegal. (UStR Rz 856).

Steuertheoretisch sind die **Befreiungsvorschriften** in ihrer Struktur den steuerrechtlichen Tatbeständen völlig gleich, sie scheiden die erfassten Sachverhalte vom Geltungsbereich des Gesetzes wieder aus (*Stoll*, Steuerschuldverhältnis, 86-87). Das heißt, dass die „Spielverträge“, die von den Konzessionären gemäß § 14 GSpG und § 21 GSpG abgeschlossen werden, grundsätzlich der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 ff GSpG unterliegen, durch die Befreiungen gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG scheiden sie aus dem Geltungsbereich des § 57 GSpG grundsätzlich wieder aus, da sie „besonderen“

Glücksspielabgaben unterliegen und eine Doppelbesteuerung mit Glücksspielabgaben vermieden werden soll. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG iVm § 13a FAG und § 57 Abs. 6 GSpG haben in etwa dieselbe Funktionsweise wie § 15 Abs. 3 GebG, der eine Verkehrsteuernkumulierung, dh eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden soll. Die Befreiungsvorschriften geben daher die Sicht frei, dass grundsätzlich keine Unterschiede in der Abgabenbelastung zwischen den „allgemeinen Glücksspielabgaben“ gemäß §§ 57 bis 59 GSpG einerseits und den „besonderen Glücksspielabgaben“, nämlich der Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG andererseits besteht. Die Differenz der Steuersätze für Glücksspiele von 16% vom Einsatz und der Steuersätze für elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG (Onlineglücksspiel) von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen bzw. für Glücksspiele über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals von 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen abzüglich Umsatzsteuer ergibt sich daraus, dass Bemessungsgrundlage der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 1 bis 6 GSpG und gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der - unsaldierte - Einsatz des Spielteilnehmers ist, d.h. die Gegenleistung des Spielteilnehmers ist, die er für die Hoffnung auf eine Gewinnchance hingibt, während die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze der Spielteilnehmer abzüglich die ausgeschütteten Gewinne, als der Differenzbetrag Einsätze abzüglich Gewinne, darstellen, d.h. was übrig bleibt, wird mit dem Steuersatz von 30% bzw. 40% versteuert.

Die Konzessions- und Spielbankabgabe enthalten keine Bewertungsvorschriften wie z.B. auch das Versicherungs- und Feuerschutzsteuergesetz; anders als § 26 GebG oder § 6 GrEStG.

Bei den Rechtsgeschäftsgebühren ist die **Selbstberechnung iSd § 201**

BAO grundsätzlich gestattet (§ 3 Abs. 4 und 4a GebG), in den Fällen der Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 Abs. 5 GebG), der Wettgebühr (§ 33 TP 17 Abs. 3 GebG) und der Wechselgebühr (§ 33 TP 22 Abs. 6 GebG) angeordnet, bei der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer (§ 8 VersStG, § 6 FeuerschutzStG) ist die Selbstberechnung iSd §§ 201 bzw. 202 BAO angeordnet, ebenso bei der Stiftungseingangssteuer (§ 3 StiftEG), bei der Grunderwerbsteuer gestattet (§ 11, § 13 GrEStG). Sowohl der Konzessionär gemäß § 14 GSpG, als auch der Konzessionär gemäß § 21 GSpG hat die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe selbst zu berechnen und termingerecht an das Finanzamt abzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007 bestätigt, dass es sich bei der Spielbankabgabe um eine nach § 28 GSpG zu berechnende Selbstberechnungsabgabe handelt, deren Selbstberechnung inhaltlich in § 28 Abs. 2 GSpG, deren Erklärung in § 29 Abs. 2 GSpG und deren Fälligkeit wiederum in § 29 Abs. 1 GSpG klar geregelt ist. Die Konzessionärin hat daher die Spielbankabgabe gemäß § 28 Abs. 2 GSpG termingerecht selbst zu berechnen und zu erklären. Damit handelt es sich bei der Konzessions- bzw. Spielbankabgabe wie bei den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG um „angeordnete“ Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO. Bezüglich der Entrichtung

besteht zwischen Konzessions- und Spielbankabgabe und Glücksspielabgaben nur der Unterschied, dass bei der Konzessions- und Spielbankabgabe die Abrechnung als Abgabenerklärung und bei den Glücksspielabgaben die Abrechnung als Anzeige gilt. Das hat zur Folge, dass bei der Anzeige keine Berichtigung gemäß § 293b BAO möglich ist. (vgl. UFS 8.4.2013, RV/1640-W/09, RV/1645-W/09-bestätigt durch VwGH 19.6.2013, 2013/16/0112). **Insbesondere bestehen Ähnlichkeiten zwischen der Entrichtung der Konzessions- und Spielbankabgabe und der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer.** Der Vergleich eignet sich auch deshalb, weil bürgerlichrechtlich Versicherungsverträge zu den Glücksverträgen zählen, auch wenn sie sich durch den spezifischen Leistungsgegenstand der Risikotragung abheben. (UFS 11.7.2013, RV/536-W/09, RV/538-W/09; § 1288 ABGB; *Binder in Schwimann*, ABGB³ V, § 1269, Rz 2; *Stefula in Klang*, ABGB³, § 1269 Rz 2). Auch der Verwaltungsgerichtshof wählte diesen Vergleich, laut VwGH 17.09.2001, 2001/17/0071 knüpft die Spielbankabgabe aus verwaltungstechnischen Gründen an die Jahresbruttospieleinnahmen an, wie bei Versicherungsunternehmen an die nach dem Versicherungsaufsichtsgesetz zu erstellende Gewinn- und Verlustrechnung angeknüpft wurde. Die von Judikatur und Literatur unbestrittenermaßen als Verkehrsteuer eingestufte Versicherungssteuer wird von der Versicherungsunternehmung ebenfalls monatlich abgerechnet und an das Finanzamt abgeführt, und über das vergangene Jahr ist eine Jahressteuererklärung abzugeben. (BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013).

Im Fall der **Rückabwicklung von Verträgen oder nachträglichen Herabsetzung des Entgeltes** sehen weder die Konzessions- und Spielbankabgabe noch die Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis 59 GSpG, aber auch die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 17 Abs. 5 GebG keine Erstattungsvorschriften analog zu § 17 GrEStG oder dem § 9 VersStG bzw. § 7 FeuerschutzStG vor. Die Anwendung der „allgemeinen Korrekturvorschriften“ des § 293 BAO, § 293b BAO (nur bei der Konzessions- und Spielbankabgabe, nicht bei den Glücksspielabgaben) § 295a BAO bzw. § 303 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bzw. § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ist bei Vorliegen der Voraussetzungen möglich.

Zusammenfassend kann man sagen: Die Konzessions- und Spielbankabgabe weisen zwar einen Bezug zum Monopol über das Konzessionssystem auf, doch sind sie keine Monopoleinnahmen, bei welchen die Erträge direkt z.B. über Verkaufspreise teils direkt dem Bund zufließen, teils im Wege spezieller Verbrauchssteuern abgeschöpft werden (*Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Tz 3). Sowohl bei der Konzessionsabgabe, als auch bei der Spielbankabgabe handelt es sich, obwohl diese Abgaben im Kontext mit der Konzessionserteilung stehen, auch nicht um die Überlassung einer Konzession gegen Entgelt, sondern um öffentliche Abgaben iSd Finanzverfassung, bei denen im Einzelfall ein Bezug zu einer bestimmten Verwaltungsaufwendung nicht herzustellen ist und demnach auch das Äquivalenzprinzip auszuschließen ist. (VwGH 3.10.1956, 1840/54; VwGH 27.2.1997, 97/16/0003; VwGH 21.01.1998, 97/16/0446 – zu den Rechtsgeschäftsgebühren; zum Begriff öffentliche Abgaben vgl. *Fellner*, Stempel- und

Rechtsgebühren, Rz 111 zu § 14 TP 6 GebG unter Verweis auf VwGH 30.1.1970, Slg 4019/F, VwGH 21.2.1979, 1752/77; OGH 10.7.1996, 3 Ob 2/96, EvBl 1997/9). Es handelt sich bei beiden Abgaben um gemeinschaftliche Bundesabgaben gemäß § 8 Abs. 1 FAG. (*Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 3 und Tz 1124). Auch die feste Gebühr für Konzessionserteilungen gemäß § 59a GSpG (als *lex specialis* zu § 14 TP 2 GebG) ist eine Steuer für den Schriftverkehr zwischen Privaten und Behörden gemäß § 1 GebG, da die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 und somit auch die festen Gebühren nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte öffentliche Abgaben sind. (z.B. VfGH 15.12.1960, B 487/59; VfGH 1.3.1987, V 77/86, VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 1 Rz 9).

Aus den verhältnismäßig kongruenten Besteuerungsgegenständen folgt diese abgabenrechtliche Ordnungsstruktur: Grundlage ist § 33 TP 17 GebG, der den Abschluss von Glücksverträgen iSd § 1267 ABGB mit einer Rechtsverkehrssteuer belegt. Zu den Glücksverträgen gehören auch Glücksverträge ieS, die soweit sie nicht im Glücksspielgesetz geregelt sind, nach wie vor nach jener Tarifpost besteuert werden (z.B. Wettverträge). Damit sind die Glücksspielabgaben einerseits eine *lex specialis* zu den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, andererseits *lex generalis* im Hinblick auf die Konzessions- und Spielbankabgabe, da die letzteren beiden grundsätzlich 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.

Die Gleichartigkeit der „allgemeinen“ und „besonderen“ Glücksspielabgaben hat – wie gezeigt werden wird - in Bezug auf die Überlegungen zur Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit Konsequenzen.

9.3.2. Der Nichtkonzessionär ist glücksspielabgabenrechtlich gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt

Das Glücksspielmonopol ist nur ein Bereich, der im Glücksspielgesetz - das nicht „Glücksspielmonopolgesetz“ heißt – geregelt ist. Würde man gedanklich das Glücksspielmonopol = § 3 GSpG und das damit verbundene Bewilligungssystem „wegfallen lassen“, würden die nicht mit dem Glücksspielmonopol zusammenhängenden gesetzlichen Bestimmungen bestehen bleiben, das wären z.B. § 1 Abs. 1 GSpG, § 1 Abs. 2 GSpG, § 2 GSpG mit Ausnahme § 2 Abs. 4 GSpG usw. alle Bestimmungen mit Legaldefinitionen und die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG. Wie auch der OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m auf Seite 16 im pdf-Format feststellt, ist eine untrennbare Verbindung des § 3 GSpG „mit anderen Bestimmungen des Glücksspielrechtes 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.“

Schließt man aus der Darstellung des Verwaltungsgerichtshofes 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 75, 76 und Rn 113, dass sich das Monopol nicht auswirkt und

auch ohne § 3 GSpG das Konzessionssystem bestehen bliebe, würde sich an der derzeitigen Besteuerungssituation nichts ändern. Aber selbst dann, wenn man nicht nur § 3 GSpG, sondern auch das Konzessionssystem wegdenkt, blieben die §§ 57-59 GSpG bestehen.

Die **Stempelgebühren gemäß § 59a GSpG** hätten ohne Konzessionssystem keine Bewandtnis, da kein Antrag auf Erteilung einer Konzession gestellt werden müsste und auch keine „amtliche Ausfertigung“ mehr ausgestellt werden müsste. Von § 1 Abs. 4 GSpG bliebe der erste Satz bestehen, nämlich, dass der Bundesminister für Finanzen eine Stelle für Spielerschutz einzurichten hat, deren Aufgabe die Unterstützung des Spielerschutzes ist. Da zur Finanzierung der Arbeit dieser Stelle ein Finanzierungsbeitrag nach § 28 GSpG, sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG, der wiederum auf § 5 GSpG und § 14 GSpG verweist, erhoben wird, würde dem Finanzierungsbeitrag der Boden entzogen.

Würde die **Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG** wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Lotterienkonzessionär für „Auspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, für das Onlineglücksspiel mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Auspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe bestehen, da diese für mit Auspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundene Umsätze, außer Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals, gilt. Auf der anderen Seite stellt gemäß § 20 GSpG der Bund für Zwecke der besonderen Sportförderung nach den §§ 8 bis 10 des Bundes-Sportförderungsgesetzes, BGBl. 1970/2 idjgF jährlich einen Betrag von 80 Millionen Euro aus den Abgabemitteln des Konzessionärs = Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG, zur Verfügung. Da § 20 GSpG im Abschnitt „Übertragung bestimmter Lotterien“ geregelt ist und an sie anknüpft, fiel diese Förderung weg. Ebenso fiel § 16 GSpG – Spielbedingungen und Vertrieb weg, der Betreiber von Lotterien wäre nicht mehr verpflichtet, vom Bundesminister für Finanzen zu bewilligende Spielbedingungen aufzustellen. **Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Lotterienkonzessionär betrieben wird, würden ebenfalls wegfallen.**

Würde die **Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG** wegfallen, da sie gewissermaßen auf § 3 „das Recht zur Durchführung von Glücksspielen“ rekurriert, wäre der Spielbankkonzessionär für „Auspielungen“ mit 16% vom Einsatz glücksspielabgabenpflichtig, er könnte auch Onlineglücksspiel betreiben und wäre dafür mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig und für Auspielungen über Glücksspielautomaten und Video-Lotterie-Terminals mit 30% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabenpflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe bestehen, da diese für mit Auspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG unmittelbar verbundene Umsätze, außer Glücksspielautomaten

und Video-Lotterie-Terminals, gilt. **Die Anforderungen an die Kapitalgesellschaft, in welcher Form der Spielbankkonzessionär betrieben wird, würden wegfallen.**

Auch **§ 13a FAG** könnte betroffen sein und damit die Konzessionäre und Glücksspielautomatenbewilligungsinhaber „automatisch“, in im Wesentlichen gleichem Umfang wie nach der bisherigen Spezialbesteuerung, glücksspielabgabepflichtig, bzw. wettgebührenpflichtig gemäß § 33 TP 17 GebG werden.

Die **Befreiungsbestimmung des § 31a GSpG** hängt mit den glücksspielmonopolbezogenen Steuern zusammen. Würden letztere wegfallen, wäre auch § 31a GSpG der Boden entzogen. Das heißt die Konzessionäre hätten Glücksspielabgaben zu zahlen und Landes –und Gemeindeabgaben könnten zusätzlich anfallen.

Umgekehrt würde sich an der **Besteuerung mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 bis 59 GSpG** nichts ändern. Die Bf. bliebe mit den von ihr angebotenen Kartenpokerspielen mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestellten Gewinn bei Turnieren glücksspielabgabepflichtig. **Selbst dann, wenn man der Meinung wäre, die Übergangsbestimmungen des § 60 Abs. 36 GSpG lösten die Bf. aus dem ordnungspolitischen Teil, bliebe der abgabenrechtliche Teil in Form der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57-59 GSpG für sie bestehen.**

Ebenso würden die Anbieter von Onlineglücksspiel ohne Konzession wie bisher mit 40% von den Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabepflichtig bleiben, die Anbieter von Auspielungen über Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals ohne Konzession oder Bewilligung blieben ebenfalls wie bisher glücksspielabgabepflichtig mit 30% von den die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen glücksspielabgabepflichtig. Die Befreiungen der Konzessionäre von den Glücksspielabgaben würden inhaltsleer, da sich die bisherige Konzessions- bzw- Spielbankabgabepflicht in die Glücksspielabgabepflicht umgewandelt hätte. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit.d aa) UStG bliebe, da sie auch für Anbieter ohne Konzession konzipiert ist, bestehen.

Diese Abgaben fallen eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (Glücksverträge) und nicht nur Konzessionäre, sondern auch nichtkonzessionierte Glücksspielveranstalter/anbieter können diese Steuerauslösemomente setzen.

Insgesamt kann gesagt werden, dass glücksspielabgabenrechtlich einerseits der Nichtkonzessionär gegenüber dem Konzessionär nicht benachteiligt ist und andererseits die Glücksspielabgabe mit der Wortfolge „*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*“, weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der spievertragabschließenden Personen anknüpft, also keine Glücksspielabgabeninländer- oder ausländereigenschaft kennt und In- und Ausländer gleich behandelt. (vgl. VwGH 9.9.2013, 2013/17/0217):

- die Konzessions- und Spielbankabgabe sind als Steuern im konzessionierten Bereich (bereits seit Jahrzehnten) ausdifferenziert, sie sind keine Gegenleistung für eine

besondere Inanspruchnahme der Verwaltung (Konzessionserteilung) und auch nicht eine Art Pachtgelt für die Verpachtung der Rechte aus dem Monopol. Die Zweckwidmung von Teilen der Konzessionsabgabe für die Sportförderung stört ihren Charakter als Verkehrssteuer nicht, da auch z.B. Motiv des Gesetzgebers für die Feuerschutzsteuer die Förderung von Feuerschutzeinrichtungen (Feuerwehren) war. (z.B. 503 BlgNR 5.GP, Seite 8).

- die Novellen 2010 gingen von den fiskalistischen Zielsetzungen ab, die Spielbankabgabe wurde von tlw. 80% auf 30% herabgesetzt. Mit dem Transfer der Rechtsgeschäftsgebühren in die Glücksspielabgaben wurde der Steuersatz von 25% vom Gewinn auf 16% vom Einsatz herabgesetzt. Um Konzessionäre nicht einer Doppelbelastung mit Steuern auszusetzen, wurden Bestimmungen eingestellt, dass dann, wenn Konzessions- oder Spielbankabgabe anfallen, keine Glücksspielabgabenpflicht besteht, sie wurden auch von Vergnügensteuern befreit.

- Umgekehrt sind Konzessionäre und Bewilligungsinhaber gegenüber Nichtkonzessionären nicht steuerlich begünstigt: Das zeigt sich insbesondere, wenn man das Glücksspielmonopol samt Konzessionssystem „wegdenken“ würde, dann würden statt Konzessions- und Spielbankabgabe Glücksspielabgaben in ungefähr gleicher Höhe anfallen. Das gilt umso mehr für den Bereich der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG, für die diese Konnexität zum Glücksspielmonopol und zum Konzessionssystem nicht gegeben ist. **Einem allfälligen Mehr an Glücksspielabgaben stünde ein Wegfall der Anforderungen an die Kapitalgesellschaften iSd § 14 GSpG (z.B. eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 109 Millionen Euro) und § 21 GSpG (z.B. eingezahltes Stamm- oder Grundkapital von mindestens 22 Millionen Euro) gegenüber.**

Entgegen der Ansicht der Bf. verstößt die Glücksspielabgabe nicht gegen weitere Grundrechte, weil sie Konzessionären und Bewilligungsinhabern nicht auferlegt wird, da diese sozusagen Glücksspielabgaben in Form der Konzessions- oder Spielbankabgabe zu tragen haben.

Die Bf. regte ein Vorabentscheidungsersuchen an, ob die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG unionsrechtskonform sei, wenn Pokerspiele innerhalb von konzessionierten Spielbanken befreit seien, hingegen Pokerspiele aufgrund einer Gewerbeberechtigung nicht steuerfrei.

Der Bf. 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 Spielbanken mit den Glücksspielen sowohl der Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG, als auch der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 und Abs. 3 GSpG.

Abgesehen davon hat der **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) **im Ablehnungsbeschluss festgestellt, dass die Glücksspielabgaben mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden können**, 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. (siehe Punkt 9.6.)

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.

9.4. Von den Rechtsgeschäftsgebühren zu den Glücksspielabgaben beim Kartenpokerspiel

Die Bf. bot interessierten Personen die Möglichkeit, Kartenpokerspiele zu spielen, bereits vor dem 1.1.2011 an und verwirklichte damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG.

Da die Bf. auch § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, die Vorgängerbestimmung des § 57 Abs. 1 GSpG im Wesentlichen mit derselben Begründung bekämpft, wird im nächsten Punkt von den Rechtsgeschäftsgebühren zu den Glücksspielabgaben eine Brücke geschlagen.

Die Definition des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG entspricht dem bürgerlich-rechtlichen Glücksvertragsbegriff gemäß §§ 1267, 1272 ABGB und damit auch der Intention der Besteuerung von Rechtsgeschäften mit der Rechtsgeschäftsgebühr, was sich aus § 15 Abs. 1 GebG *„Rechtsgeschäfte....sind gebührenpflichtig“* ergibt. (UFS 7.10.2011, RV/0943-W/11). Durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 GSpG unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr die dort umschriebenen Glücksspiele. Das Erfordernis der Entgeltlichkeit ergibt sich aus der lit. b des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG *„wenn die Gewinne in Geld bestehen“*. Die Heranziehung der Bf. als Steuerschuldnerin erfolgt aufgrund des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG *„Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden“* iVm § 28 Abs. 3 GebG.

Mit der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 wurde § 33 TP 17 GebG geändert. Gemäß § 37 Abs. 27 GebG trat § 33 TP 17 in der Fassung vor dem BGBl. I 2010/54 mit 1. Jänner 2011 außer Kraft. Ab 1.1.2011 ersetzt die Glücksspielabgabe gemäß den §§ 57 ff GSpG die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG. (RV 658 BlgNR 24. GP, 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). Der Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Bf. sei vorausgeschickt, dass die ständige Rechtsprechung des UFS/BFG die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht - § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG - des Kartenpokerspiels

und anderer Kartenglücksspiele als Vorgängerbestimmungen der Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG in der Fassung vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG bejaht hat (ausführlich siehe BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011) .

Zur Frage des Inkrafttretens des § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG durch BGBl. I 2010/73 gibt es bereits eine Rechtsprechung (UFS 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 19.11.2013, RV/0742-G/11 bis RV/0744-G/11, RV/0743-G/11, RV/0745-G/11 RV/0746-G/11; BFG 3.06.2016, RV/7102949/2014). § 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 traten gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 20.7.2010. Die Bestimmungen über die neue Glücksspielabgabe §§ 57-59 GSpG sollten erst am 1.1.2011 in Kraft treten, und § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG sollte am 1.1.2011 außer Kraft treten. Vom 20.7.2010 bis 31.12.2010 stehen daher § 33 TP 17 GebG "alte Version" und § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG "neue Version" mit der Aufzählung von Poker als Glücksspiel nebeneinander in Geltung. Die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben §§ 57 bis 59 GSpG erlangten erst nach Außerkrafttreten der alten Version des § 33 TP 17 GebG Geltung.

§ 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 bezeichnet "Poker" definitiv als Glücksspiel.

9.4. 1. Vorgeschichte - Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels in der Rechtsprechung

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates unterlagen infolge ihrer Glücksspieleigenschaft auch die Kartenspiele *Pai Gow Poker*, UFS 5.4.2007, RV/1665-W/06, *Concord Aces (Black Jack Variante)* und *Lucky 9 (Baccara Variante)* UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05, *Texas Hold'em Poker* und *Pan Nine (Baccara Variante)* 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 Behandlungen der Beschwerden ab. Mit Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 wurde wiederum bestätigt, dass sowohl *Cashgame* als auch Pokerturniere den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen. Dort wurde auch die Definition des Begriffes „vorwiegend“ behandelt und, dass zur Interpretation der Rechtsgeschäftsgebühren im Sinne der Einheitlichkeit der Steuerrechtsordnung vergleichbare Regelungen in anderen Steuergesetzen, wie z.B. das Gebührengesetz bzw. allgemeine verkehrsteuerliche Grundsätze, herangezogen werden können. **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 sei.** Die als Argument für die Geschicklichkeitseigenschaft vorgebrachten Berufsspieler

„verdienten“ 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 wiedergegeben, dazu wird auf die Entscheidung UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 verwiesen. (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.

9.4. 2. Poker ist aufgrund der Gesetzeslage und der Rechtsprechung kein Geschicklichkeitsspiel, das nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt

§ 1 Abs. 1 GSpG wurde reformuliert und statt der Mehrzahl „Glücksspiele“ wurde die Einzahl „Glücksspiel“ genommen. Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG idF 2008 BGBl. I 2010/54 wird „Poker“ definitiv als Glücksspiel genannt. § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG idF der Glücksspielnovelle 2008 BGBl. I 2010/54 traten gemäß § 60 Abs. 22 GSpG am Tag nach der Kundmachung dieses Bundesgesetzes in Kraft, das war der 20.7.2010. D.h. § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG galten bis 31.12.2010 „neben der Rechtsgeschäftsgebühren“, ab 1.1.2011 „neben den Glücksspielabgaben“.

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**

entgegenzutreten, 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 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).*

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, einen Antrag gemäß Art. 140 Abs. 1 (Abs. 4) B-VG auf Normenprüfung des § 1 Abs. 2 GSpG, ob Poker ein Glücks- oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, zu stellen. Das Bundesfinanzgericht ist an die gesetzliche Regelung, dass Poker in seinen Spielvarianten ein Glücksspiel ist, gebunden, weswegen sich weitere Ermittlungen erübrigen, ob Poker ein Glücksspiel ist. (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041).

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

Da die gegenständlichen Sachverhalte, sowohl was § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, als auch § 57 Abs. 1 GSpG betrifft, bereits im Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 2010/54 bzw. BGBl. I 2014/13 verwirklicht wurden, ist eine Klärung der Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, über Literatur nicht erforderlich, da § 1 Abs. 2 GSpG über authentische Interpretation „*insbesondere Poker und dessen Spielvarianten*“ als Glücksspiele bezeichnet.

9.4. 3. Die Glücksspielabgaben als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG rekurrierte bereits auf § 1 Abs. 1 GSpG. Durch die Novellen 2010 wurden alle Ausspielungen, deren Durchführung nach dem Glücksspielgesetz durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann, „gebührenrechtlich gleichbehandelt und zusammengefasst“. (1080 BlgNR 17. GP; o.A., GSpG-Novellen - steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356). Nach *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², 31 wurden durch die Novelle BGBl. I 2010/54 die früher in § 33 TP 17 GebG „*verhafteten Gewinnstgebühren*“ ab 1.1.2011 in § 57 GSpG transferiert und heißen fortan Glücksspielabgaben, zu deren Leistung der (Lotterien-)Konzessionär ebenfalls verpflichtet ist. Aus steuerlicher Sicht ersetzen die neu geregelten Glücksspielabgaben in §§ 57 bis 59 GSpG die bisherigen Gebühren auf Glücksspiele und Ausspielungen gemäß § 33 TP 17 Z 7 und 8 GebG. (BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; o.A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356). Die Übertragung der Bestimmungen aus dem Gebührengesetz in das Glücksspielgesetz führte zu weiterer Übersichtlichkeit.

Die Besteuerung des Rechtsgeschäftes Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG blieb: Während den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 15 Abs. 1 GebG „Rechtsgeschäfte“ unterliegen – dem § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG unterlagen die entgeltlichen Rechtsgeschäfte Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG „vom Gewinn“, die von einem Veranstalter angeboten und organisiert werden - sind Gegenstand der Glücksspielabgabe „Ausspielungen“, woraus sich einerseits das Erfordernis der Entgeltlichkeit der Glücksspiele, und andererseits die Eigenschaft der Bf. als Unternehmerin iSd § 2 GSpG

ergibt. Es kann von einer Ordnungsstruktur ausgegangen werden, dass – so wie nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG – mit dem Begriff Ausspielungen der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge ieS besteuert wird.

Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die Entscheidungen zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht auch für die Beurteilung der Glücksspielabgabepflicht des Kartenpokerspiels eine Bedeutung haben.

9.5. Poker als Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG iVm § 57 GSpG

Die Glücksspielabgabe nach § 57 wird als die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen, **die dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des § 33 TP 17 GebG entsprechen soll**, bezeichnet. (Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Vergleich der Steuerbelastung des § 33 TP 17 GebG und § 57 Abs. 1 GSpG, am Beispiel eines Gesamteinsatzes in einem Spiel von 100.000

§ 33 TP 17 GebG Bemessungsgrundlage ist der Gewinn = Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners: bis 31.12.2010	§ 57 Abs. 1 GSpG Bemessungsgrundlage sind die Einsätze der Spielteilnehmer ab 1.1.2011
Nach den Schätzungen des Finanzamtes gemeinsam mit der Bf. wurden 40% des Gewinnes als Einsatz des gewinnenden Spielers abgezogen: 100.000 abzüglich 40.000 = 60.000 x 25% = 15.000	100.000 x 16% = 16.000 Das ist eine Erhöhung um 6,67% gegenüber § 33 TP 17
Würde der Einsatz des Gewinners mit 36% des Gewinnes geschätzt werden: 100.000 abzüglich 36.000 = 64.000 x 25% = 16.000,	wäre die Abgabenbelastung bei der Glücksspielabgabe gleich hoch wie bei § 33 TP 17 GebG.
Würde der Einsatz des Gewinners mit 30% des Gewinnes geschätzt werden: 100.000 abzüglich 30.000 = 70.000 x 25% = 17.500,	wäre die Abgabenbelastung bei der Glücksspielabgabe geringer als bei § 33 TP 17 GebG

Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, dass die Bf. durch die Glücksspielabgaben grundsätzlich nicht ungünstiger besteuert wird, als mit den Rechtsgeschäftsgebühren. Die „relative Schlechterstellung“ durch die Glücksspielabgaben gegenüber § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG ergibt sich für die Bf. durch die Schätzung des Einsatzes des Gewinners in Höhe von 40% des Gewinnes.

Weiters behauptet die Bf., das von ihr angebotene Kartenpokerspiel sei keine Ausspielung.

Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG verweisen durch das Tatbestandsmerkmal „Ausspielung“ auf § 1 GSpG und auf § 2 GSpG. Steuergegenstand sind „Ausspielungen“. **§ 57 GSpG definiert nicht den Begriff der Ausspielung, sondern**

übernimmt ihn aus dem ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes. Gemäß § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet und bei denen Spieler oder andere eine Leistung, einen Einsatz erbringen und ihnen dafür eine vermögenswerte Leistung, ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. § 1 Abs. 1 GSpG definiert den Glücksspielbegriff für das Glücksspielgesetz, der sowohl für den ordnungspolitischen, als auch für den abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes maßgeblich ist.

Dem Glücksspielbegriff des Glücksspielgesetzes liegt der bürgerlich-rechtliche Abschluss von Spielverträgen iSd § 1267 ABGB (bzw. § 1272 ABGB), eingeschränkt auf solche Spiele, bei welchen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, zugrunde. (UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Wolff in Klang*² V 982, *Binder* in Schwimann, ABGB³ V § 1267 Rz 1, § 1272 Rz 1; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; *Karner* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger ABGB⁵ § 1267-1274 Rz 1ff; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088). Der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem Pflicht und Gegenpflicht im Austauschverhältnis stehen. (*Koziol-Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 373). *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 2 Rz 9 bezeichnen das Synallagma der Spielteilnehmer untereinander als „loses Synallagma“ (= **Gewinnchance gegen Entgelt**), da es nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt ist.

Ausspielungen sind daher entgeltliche Glücksverträge gemäß § 1 GSpG mit „*unternehmerischer Mitwirkung*“. (§ 2 GSpG; II. Besonderer Teil 658 BlgNR XXIV. GP, Zu Z 3 und 31 [§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG]; in diesem Sinne zu den steuerrechtlichen Vorgängerbestimmungen VwGH 22.10.1952, 1631/50; VwGH 27.9.1990, 89/16/0214; BFG 17.7.2015, RV/7101620/2015; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989² zu § 2, Rz 9). „*Der Begriff einer Ausspielung definiert unternehmerisches Glücksspielangebot.*“ (RV 658 BlgNR 24. GP Besonderer Teil, Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG). Damit ist der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff nicht mehr nur mit „Lotterie“ gleichzuhalten. (*Schwartz/Wohlfahrt*, Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101). Die Passagen des § 2 Abs. 1 GSpG, wonach der Spielteilnehmer einen Einsatz erbringt und der andere Spielteilnehmer bzw. Unternehmer einen Gewinn in Aussicht stellt, verankern „die Ausspielung“ im bürgerlich-rechtlichen Spielvertrag, der allerdings entgeltlich (arg. „vermögenswerte Leistung“) sein muss. Im Ausspielungsbegriff des Glücksspielgesetzes sind daher alle Spieltypen enthalten, wie Lotterien uä, sowie Casinospiele (Roulette usw.) und Kartenspiele, unter der Voraussetzung

„unternehmerischer Mitwirkung“ (RV 658 BlgNR 24. GP Zu Z 3 und 31 (§ 2 und § 60 Abs. 24 GSpG).

Die Verwirklichung der § 1 GSpG und § 2 GSpG („unternehmerisches Glücksspiel“) in Form des Tatbestandsmerkmals „Auspielung“ in § 57 Abs. 1 GSpG ist das Auslösemoment der Glücksspielabgabepflicht.

Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG ist insbesondere Poker und seine Spielvarianten ein Glücksspiel im Sinne Glücksspielgesetzes.

Das Kartenpokerspiel ist ein Spiel iSd § 1272 ABGB. Für Poker ist sowohl in Turnierform als auch als *Cashgame* ist das Vorliegen zweier Phasen typisch, die anhand der Spielerklärungen der Bf. auf ihrer Internetseite [https://www. *BF*](https://www.*BF*) [10.7.2017] dargestellt werden:

Angeboten wird die Spielmöglichkeit mit anderen Spielern gemeinsam an einem Pokertisch. **Der Spielvertrag beginnt**, wenn der Spielteilnehmer das Angebot annimmt und seinen Einsatz übergibt. Beim Kartenpokerspiel besteht die Verpflichtung jedes Spielers, den Einsatz zu leisten, bzw. den Einsatz in die Mitte des Pokertisches zu legen, dagegen besteht der "Anspruch" eines jeden Spielers in der Hoffnung auf die Chance zu gewinnen, die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung. Die Einsätze werden zumeist vor Spielbeginn getätigt („Zuschieben der Jetons“). *„Vor Spielbeginn ... bei Texas Hold'em Poker und Omaha ... setzen die Spieler die Blinds. Der Name kommt daher, weil die Spieler diese leisten, bevor sie die Karten sehen. Die Blinds gewährleisten, dass Geld im Pott ist, um das zu Beginn gespielt werden kann. Vor Spielbeginn bei Seven Card Stud zahlt jeder Spieler ein Ante....“*

1. Phase: Verteilung der verdeckten und/oder offenen Karten durch den Carddealer an die Spieler, bei Texas Hold'em Poker und Omaha kommt noch das Auflegen der Gemeinschaftskarten dazu, *„die jeder sehen und benutzen kann. Die Spieler bilden ihr Blatt ...“*. Diese 1. Phase inkludiert das Überlegen jedes Spielers, wie er seine Karten nach der Spielregel bestmöglich kombinieren kann. Desgleichen wird er Überlegungen anstellen, welche Kartenkombinationen die anderen Spielteilnehmer haben könnten. Jeder Spieler hofft für sich, dass er das Spiel gewinnt, das heißt, nicht nur seinen Geldeinsatz zurückbekommt, sondern auch die Einsätze der anderen Spielteilnehmer. Es besteht bei *Texas Hold'em Poker* und *Omaha* die Möglichkeit mit Blick auf die Gemeinschaftskarten im Vergleich mit den eigenen Karten die Gewinnchance abzuwägen. Soll weiter gespielt werden? Soll ein Risiko eingegangen werden? Sollen all die Einsätze verloren werden? Es eröffnet sich ein Entscheidungsspielraum. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass das Zufallen der Karten und das Auflegen der Gemeinschaftskarten zufallsbedingt ist. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

2. Phase: Die Spieler schließen Wetten darüber ab, wer von ihnen in Zusammenhang mit den Gemeinschaftskarten die höchstwertigste Kartenkombination hat. Das kann in mehreren Wettphasen [„*Setzrunden*“] geschehen, wobei in der Wettphase eine weitere

Karte ausgeteilt wird z.B. bei *Texas Hold'em* 1. Wettphase *Pre-Flop*, 2. Wettphase *Flop*, 3. Wettphase *Turn* und die 4. Wettphase wird als *River* bezeichnet, in jeder Wettphase wird eine Gemeinschaftskarte dazugelegt; bei *Seven Card Stud* werden die einzelnen Wettphasen als *3th Street*, *4th Street*, *5th Street*, *6th Street*, *7th Street* bezeichnet, wobei in jeder Wettphase die Spieler eine weitere offene oder verdeckte Karte ausgeteilt erhalten. In der 2. Phase versucht der Spieler, seine Chancen, ein besseres Blatt zu erhalten abzuschätzen: "Werde ich meine Einsätze verlieren? Werde ich gewinnen? Meine Einsätze und noch viel mehr dazu, den ganzen Pot?". (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.). Durch die Hingabe eines Einsatzes wird dieses Wettangebot in den Raum gestellt und zur Annahme angeboten. Wer seinerseits auch einen Einsatz leistet, stellt seinerseits auch ein Wettangebot. Wer höher setzt als der vorhergehend setzende Spieler, bekräftigt sein Wettangebot und fordert noch mehr heraus. Das aleatorische Moment der Ungewissheit liegt darin, dass die Spielteilnehmer in der 2. Phase, in welcher sie darüber wetten, wer von ihnen die bestmögliche Kartenkombination hat, allein auf die Hoffnung auf eine Gewinnchance ihre Einsätze tätigen. Die Spielteilnehmer wissen nicht, wer von ihnen tatsächlich die höchste Kartenkombination hat und sie wissen auch nicht, ob überhaupt und wenn ja, welcher Spielteilnehmer von ihnen das Spiel vorzeitig verlassen wird. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-W/02 ua.).

„Ist nach diesen Wettphasen *noch mehr als ein Spieler im Spiel, kommt es zum Showdown, in dem die Spieler ihre Karten aufdecken und das höchste Blatt gewinnt.*“ D.h. sobald die Wetten abgeschlossen sind, zeigen alle Spieler ihre Kartenkombination und der Spieler mit der höchstwertigsten Kartenkombination gewinnt diese Wetten. Wenn ein Spieler auf seine Kartenkombination eine hohe Wette legt und kein anderer Spieler bereit ist, die Wette anzunehmen („*passen*“, „*Karten in Richtung Dealer schieben*“), dann gewinnt dieser Spieler die bereits gemachten Einsätze, auch wenn seine Kartenkombination nicht die beste gewesen ist. Taktisches Verhalten (bluffen) kann nur in der 2. Phase des Spiels zum Einsatz kommen. **Der Spielvertrag ist für den Spieler zu Ende**, der vorzeitig aus dem Spiel ausscheidet und er damit seinen bisherigen Einsatz "verliert". Der Spielvertrag ist zu Ende, wenn nur mehr zwei Spieler übrig sind und der vorletzte Spieler aus dem Spiel ausscheidet. Schließlich wird dem gewinnenden Spieler der Gewinn zugeschoben. Das Spiel ist zwar zu Ende, wenn der Gewinner feststeht, doch der Spielvertrag endet für den einzelnen Spieler, wenn die Karten aufgedeckt werden und er als Gewinner oder Verlierer ermittelt wird oder wenn er das Spiel vorzeitig verlässt und er damit sein Geld verloren hat. Die Hoffnung auf Gewinnchance, die als Gegenleistung für den Einsatz des Spielers besteht, ist das prägnante Merkmal sowohl der 1. als auch der 2. Phase. Beim Kartenspokerspiel bekommt bei 10 Spielteilnehmern jeder der Spieler Karten zugeteilt, in der Hoffnung, dass er die bestmögliche Kartenkombination hat, gibt er den Einsatz hin. Beim Kartenspokerspiel kann der Spieler vor dem Aufdecken der Karten das Spiel verlassen, dann hat er sein Geld verloren. Das Spiel endet mit dem Aufdecken der Karten, von 10 Spielteilnehmern hat 1 Spieler das Spiel gewonnen, und 9 Spieler haben ihr Geld, ihre Einsätze verloren. (UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 24.7.2007, RV/0369-

W/02; Objektverlosung UFS 9.4.2010, RV/ 3704 -W/09; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11, BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG 10.06.2016, RV/7101758/2012; BFG 20.06.2016, RV/7101283/2013; Tombolaähnlich BFG 23.08.2016, RV/7102169/2012; BFG 26.09.2016, RV/7102003/2008; BFG 30.12.2016, RV/6100540/2010).

Das Kartenpokerspiel ist daher sowohl für Zwecke des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG als auch den diesen nachfolgenden Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG im bürgerlichen Recht bei den Glücksverträgen ieS als Rechtsgeschäft Spiel zu verorten. Der Spieleinsatz ist damit auch steuerlich der vereinbarte Preis für die Hoffnung auf eine Gewinnchance, das entspricht auch § 2 Abs. 1 GSpG. Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG ist Bemessungsgrundlage der Einsatz, der Steuersatz beträgt 16%. Laut BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015 ist der Wortfolge „vom Einsatz“ die Bedeutung beizumessen, dass beim Poker die von jedem Spielteilnehmer insgesamt gesetzten Einsätze pro Spiel, die am Ende jeder Setzrunde in den Pot gegeben werden, in Summe die Besteuerungsgrundlage gemäß § 57 Abs. 1 GSpG bildet.

9.5.1. Aufzeichnungen zu den Glücksspielabgaben und Schätzung

Die Bf. wendete betreffend Zeiträume 20. Juli 2010 bis 31. März 2011 ein, dass für die Veranstaltung von Kartenpokerspielen keine Norm bestehe, die eine Möglichkeit zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen gäbe. (Berufung Seiten 19-20, 44-46).

Diesem Vorbringen ist folgendes zu entgegnen:

Im § 31 Abs. 3 GebG aF und § 59 Abs. 3 GSpG ist der Begriff der Aufzeichnungen nicht enthalten, es heißt nur, dass die Abrechnung, die gleichzeitig als Anzeige über die abzuführende Glücksspielabgabe gilt, vorzulegen ist und der Abrechnung „**Unterlagen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten**“, anzuschließen sind. § 59 Abs. 3 GSpG sagt nur, dass Abrechnungen samt Unterlagen vorgelegt werden müssen, nicht aber, dass „Aufzeichnungen zu führen sind“. Das ist auch nicht notwendig. Wenn hinsichtlich der Glücksspielabgabenabrechnung fingiert wird, dass sie „als Anzeige gilt“, steht dem nicht entgegen, dass gleichzeitig diese Glücksspielabgabenabrechnung mitsamt den Unterlagen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes zu gewährleisten haben, zu führende Aufzeichnungen sind, die gemäß § 126 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen. (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar 1437; *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, 367; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 126 Anm 6). Nach § 132 Abs. 1 BAO sind Aufzeichnungen samt Belegen sieben Jahre aufzubewahren. Zweck der Aufbewahrung von Belegen ist, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen. (*Ritz* , BAO⁵ § 132 Tz 2 unter Verweis auf VwGH 25.11.1986, 84714/0109). Das Glücksspielgesetz trifft über § 59 Abs. 3 GSpG hinaus an einigen Stellen Aussagen zu Aufzeichnungen, z.B. §§ 40ff GSpG, § 48 Abs. 1 GSpG (vgl. BFG § 45 Abs. 2 GSpG; *Schwartz-Wohlfahrt*, Glücksspielgesetz samt den wichtigsten

Spielbedingungen², zu § 33 TZ 4, vgl. Wettkarten bei den Wettgebühren). Bemerkt wird, dass z.B. Aufzeichnungen über Tombolaspiele für die Vergnügungssteuer erstellt werden müssen (z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0095).

Die in § 31 Abs. 3 GebG aF und § 59 Abs. 3 GSpG vorgesehene Abrechnung gilt als Anzeige und eine Anzeigepflicht (wenn auch im Rahmen der Selbstberechnung) ist Ausfluss der Offenlegungspflicht iSd § 119 BAO, die aber auch vollständig und wahrheitsgemäß sein muss. (z.B. VwGH 28.5.2008, 2008/15/011). Laut VwGH 20.09.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offen legen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.04.1991, 90/13/0231; VwGH 16.5.2002, 98/13/0195; UFS 13.01.2010, RV/0135-L/08). Da die für die Glücksspielabgabe zu führenden Aufzeichnungen solche iSd § 132 BAO sind, sind diese samt dazu gehörigen Belegen aufzubewahren. Sowohl die mangelhafte Führung der Aufzeichnungen, als auch die Nichtaufbewahrung der Belege begründen einen Mangel, der zur Schätzung berechtigt. (zB bei Inventurmangel - VwGH 2.10.1964, 1179/63; VwGH 10.5.1988, 87/14/0104; VwGH 27.4.1994, 92/13/0011; VwGH 31.3.1998, 93/13/0035; UFS 25.11.2013, RV/0011-S/11; zu Aufzeichnungspflichten betreffend Glücksspielabgaben und Wettgebühren siehe UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 23.8.2016, RV/7102169/2012).

Entgegen dem Vorbringen der Bf. sieht § 59 Abs. 3 GSpG vor, dass der Abrechnung, die als Anzeige gilt und Ausfluss der Offenlegungspflicht iSd § 119 BAO ist, „**Unterlagen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten**“, anzuschließen sind, wodurch diese für die Glücksspielabgaben zu führende Aufzeichnungen iSd § 132 BAO sind. Die Bf. kann sich nicht darauf berufen, dass sie keine Aufzeichnungen führen muss.

Die Bf. bringt im Antwortschreiben vom 27. Jänner 2012 vor, es entspreche nicht den Erfahrungswerten der Bf., dass ein Anstieg der Spielstunden im *Cashgame*bereich eine höhere Anzahl an Turnieren vor dem 31.12.2010 mit sich bringe.

Dem ist zu entgegnen, dass ein solcher Zusammenhang sehr wohl besteht. Die Bf., gibt nämlich in dem Schriftsatz vom 27. Jänner 2012 auf Seite 2 selbst an, dass die Turniere für sie eine Marketingmaßnahme darstellen würden. Das heißt, je mehr Turniere, desto mehr Besucher kommen zu den *Cashgamespielen*.

Das Finanzamt berücksichtige nach der Bf. nicht, dass die Gewinne in den Sommermonaten geringer seien, als in den Monaten Jänner und Februar 2011, das würden die Erfahrungswerte zeigen. Es genüge nicht, die Spieldauer im *Cashgame*bereich aus diesen Vergleichszeiträumen miteinander in Relation zu setzen. Der Vergleich von

Spielstunden im *Cashgame*bereich könne daher nicht unmittelbar für den Turnierbereich herangezogen werden.

Dazu ist zu sagen, dass das Finanzamt für die Sommermonate ohnehin von den niedrigeren Spielstunden ausgegangen ist und von dem Vergleichswert aus Jänner/ Februar 2011 den zu den Spielstunden relationalen Anteil genommen hat. Warum aber die Gewinne nach den Erfahrungswerten je nach Jahreszeit höher oder geringer sein sollen, begründet die Bf. nicht.

9.5.2. Unternehmer gemäß § 2 Abs. 2 iVm § 57 GSpG und Steuerschuldnerschaft gemäß § 59 GSpG bei der Veranstaltung von Kartenpokerspielen

Die Bf. bringt vor, sie sei kein glücksspielrechtlicher Unternehmer iSd § 2 Abs. 2 GSpG, denn die Bf. habe einen Restaurationsbetrieb. 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. Wenn fremde Leute in einem Restaurationsbetrieb miteinander spielen und einander Einsätze leisten, sei es unsinnig, dem Betreiber des Lokals eine Abgabepflicht für diese Einsätze aufzuerlegen, weswegen auch die §§ 57 ff GSpG nicht zur Anwendung kämen.

Der Bf. ist entgegenzuhalten, dass die Bf. auf ihrer Internetseite https://www.*BF* [10.7.2017] „Über uns“ darstellt, dass Ausgangspunkt „eine Vision von Poker und mehr“ war. *„Das neue Pokercasino ist neue Wege gegangen Poker steht bei uns im Mittelpunkt eines Rundum Unterhaltungsprogramms. Das ****NAME**** verfügt über einen großen Spielbereich mit mehr als 40 Pokertischen für Turniere und Cashgame. Daneben erwartet unsere Gäste ein gemütlicher Restaurantbereich.... Das ****NAME**** Team begeistert seine Gäste mit Kompetenz und Freude am Erlebnis ‚Poker‘“.*

Diese Selbstdarstellung des Betriebes der Bf. ist die eines Pokercasinos, das zusätzlich eine Restaurationsbetrieb hat und nicht – wie in der Beschwerde betreffend Zeiträume 7/2015-1/2016 ausgeführt - dass fremde Leute im Restaurantsbetrieb Kartenpoker spielen.

Der Ausspielungsbegriff ist mit dem glücksspielgesetzeigenen Unternehmerbegriff gekoppelt. Ein der Definition des § 2 GSpG entsprechender Unternehmer muss ein Glücksspiel veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen. Mit der gewählten Formulierung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass jede nur denkbare unternehmerische Mitwirkung an einem Glücksspiel dessen Ausspielungscharakter begründen kann. (Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol, 34). Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist für die Qualifikation einer Ausspielung irrelevant. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 7, dort zitiert:

VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010). Spielen mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein. Wirkt jedoch ein Unternehmer auf die in § 2 GSpG genannte Art und Weise mit, liegt ebenfalls eine Ausspielung vor. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 8). Glücksspiele, an denen nur Spieler, die das nicht als Unternehmer betreiben, teilnehmen, z.B. bei zahlreichen Kartenspielen, sind dann keine Ausspielungen, wenn sie nicht von einem Unternehmer z.B. organisiert werden. (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 10).

Die parlamentarischen Materialien zu BGBl. I 2010/54 RV 658 BlgNR 24. GP zu § 60 Abs. 24 GSpG verweisen auf RV 368 BlgNR 20. GP zu § 2 GSpG: Das Glücksspielgesetz BGBl. Nr. 620/1989 wurde durch BGBl. 1996/747 geändert, indem dem § 2 ein neuer Abs. 4 angefügt wurde: „(4) Eine Ausspielung liegt auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.“

In der RV 368 BlgNR 20. GP heißt es zu § 2: „Der neu geschaffene Abs. 4 des § 2 soll den Begriff der Ausspielung und vor allem auch den des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formulieren. Dabei wird auch der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die wiederholt ausgesprochen hat, daß der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muß, sondern daß es ausreichend ist, daß den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof angenommen, daß es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und daß auch nicht erforderlich ist, daß die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muß (VwGH 25. 7. 1990, Zl. 86/17/0062; 23. 12. 1991, Zl. 88/17/0010). Durch § 2 Abs. 4 wird determiniert, daß eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. In der Praxis könnte dies zum Beispiel dann der Fall sein, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielen. Gewinn und Verlust tritt dann nur zwischen den Spielern auf. Wird dieses Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen), so liegt ebenfalls eine Ausspielung vor und ist eine Anwendung der Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 Abs. 1 GSpG ausgeschlossen (vgl. hiezu Foregger-Serini zu § 168 StGB [„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“] sowie Erlacher zu §§ 2 und 4 GSpG).“

Dort finden sich zu § 56a GSpG aF auch folgende Erläuterungen: „....**wenn Glücksspiele im Sinne des § 2 Abs. 1 „veranstaltet“ werden. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Unternehmer spezifische Einrichtungen und Gegenstände bereithält, die für die Durchführung von Glücksspielen tatsächlich verwendet werden. Abs. 1 findet auch dann Anwendung, wenn in einem Betrieb zwar vom Betriebsinhaber**

keine Glücksspiele veranstaltet werden, wenn aber tatsächlich Glücksspiele in einem das ortsübliche Maß übersteigenden Ausmaß durchgeführt werden. Wird etwa im Rahmen eines Gastgewerbebetriebes ein eigener Raum zur Verfügung gehalten, der ausschließlich oder überwiegend zur Durchführung von Glücksspielen benutzt wird, so ist die Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf diesen Raum gegeben; nicht aber dann, wenn – wie dies in verschiedenen Gegenden üblich ist – von Gästen neben ihrer Konsumation die ortsüblichen Spiele gespielt werden. In derartigen Abgrenzungsfragen wird stets entscheidend sein, ob durch die tatsächliche Durchführung von Glücksspielen durch Gäste der eindeutig überwiegende Charakter des Gastgewerbebetriebes erhalten bleibt: Ist dies der Fall, ist § 56a nicht anwendbar....“

Entgegen der Meinung der Bf. ist damit eindeutig geklärt, dass auch sie Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, da sie interessierten Personen in spezifischen Einrichtungen, nämlich Pokercasinos, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenspoken in Form des *Cashgame* oder in Turnierform teilzunehmen (40 Pokertische). Damit wird aber steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht. Ebenso ist der Bf. entgegenzuhalten, dass dieser Unternehmerbegriff bereits vor den Glücksspielgesetz-Novellen 2010, also bereits zum Geltungszeitraum des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG bestand. Bereits 1993 war es das Anliegen der Gebührengesetznovelle 1993 (vgl. Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP) *„...auch Veranstalter zur Entrichtung der Gebühren heranzuziehen, die nicht selbst am Spiel teilnehmen, sondern bloß anderen die Möglichkeit bieten, an von ihnen organisierten Glücksspielen teilzunehmen.“* Die Berufungs/Beschwerdegründe der Bf., worin hinsichtlich des Unternehmerbegriffes durch die Glücksspielgesetznovellen eine inhaltliche Änderung bestehen sollte, können auch anhand der Motivenberichte des Glücksspielgesetzgebers nicht nachvollzogen werden.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung oder der Vermittler Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG.

Für die Bf. sei es nicht abzusehen, mit welcher Abgabepflicht aufgrund der Zahl der Spielverträge sie letztlich rechnen müsse und übersteige die Vorschrift die Möglichkeiten der Bf., ihre eigene Abgabenschuld zu ermitteln. Die Glücksspielabgaben seien für die Bf. ruinös, da die Gewinnmöglichkeiten beim Pokerspiel eine derart hohe Abschöpfung nicht zulassen würden. Dieser Einwand wurde von der Bf. bereits in den Verfahren Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B 220/95-17; VfGH 28.9.1998, B 2443/97-10 und VfGH 28.2.2006, B 63/05 zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 GebG iVm § 28 Abs. 3 GebG vorgebracht.

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 Vergleich zu § 59 Abs. 2 GSpG finden sich im Gebührengesetz 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 Steuerauslöseeffekt 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 Glücksspielabgabentatbestandes verwirklicht werden. Eine ruinöse, unverhältnismäßige Wirkung wird durch § 59 Abs. 2 GSpG (vorher § 28 Abs. 3 GebG), wonach auch der Veranstalter, der Glücksspiele organisiert, Steuerschuldner ist, nicht entfaltet. Im Gegenteil, durch diese Bestimmung wird der Veranstalter dem Lotterienkonzessionär gemäß § 14 GSpG und Bewilligungsinhabern gemäß § 5 GSpG gleichgestellt. Die Nahebeziehung der Bf. ist durch die organisierende Veranstaltung des Rechtsgeschäftes gegeben.

Die Besteuerung von Kartenpokerspielen und ähnlichen Spielen, die von einem Organisator/Veranstalter angeboten werden iSd § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 Abs. 2 GSpG (früher: iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 28 Abs. 3 GebG) entfaltet grundsätzlich keine unlimitierte Wirkung in dem Sinn, dass es zu einer Übermaßbesteuerung kommt. Mit den Glücksspielabgaben wird der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert. Steuerschuldner sind die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben- Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzten, d.h. die Vertragsteile und der Veranstalter. 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 Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen.

Die Bf. ist „als Veranstalterin“ gemäß § 59 Abs. 2 GSpG Abgabenschuldnerin der Glücksspielabgaben, da sie nicht „Lotterienkonzessionärin“ gemäß § 14 GSpG war und auch keine Bewilligung gemäß § 5 GSpG zum Betrieb von Glücksspielautomaten hatte. Wie das Finanzamt richtig feststellte, erfüllt eine gewerberechtliche Bewilligung nicht die Voraussetzungen „Konzession“ bzw. „Bewilligungsinhaber“ (§ 5). Die Bf. wurde daher zu Recht als Veranstalterin der Ausspielungen gemäß § 59 Abs. 2 GSpG als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen.

Das Steuerrecht hat keine Problemlösungskapazität für die Frage, ob Pokercasinos, die aufgrund einer Gewerbeberechtigung betrieben werden, in das ordnungspolitische Konzept des Glücksspielgesetzes passen oder nicht. Dem steuerrechtlichen Verfahren ist ebenso der Boden entzogen, ob § 59 Abs. 2 GSpG über Analogie auf gewerberechtliche Pokercasinos ausgedehnt werden kann, es kann mangels Zuständigkeit auch kein diesbezügliches Normprüfungsverfahren initiiert werden.

9.5.3. Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker – ohne Bankhalter – werden gemäß § 57 Abs. 1 GSpG gleich besteuert

Die Bf. bezeichnet es als *Argumentum ad absurdum*, dass Poker im Lebendspiel von den Einsätzen höher besteuert werde, als *Online*-Poker, das gemäß § 57 Abs. 2 GSpG vom Nettobetrag „Einsätze abzüglich Gewinne“ besteuert werde. Beim *Online* Poker bilde daher das Tischgeld (*Rake*) die Bemessungsgrundlage, weswegen 40% des Tischgeldes als Abgabe zu entrichten seien.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt bietet die Bf. interessierten Besuchern die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspokerspiele – im Lebendspiel – zu spielen. Die Bf. selbst ist an den Spielen - in Form eines Bankhalters – nicht beteiligt.

Pokerspiele können auch in Form einer elektronischen Lotterie gemäß § 12a GSpG angeboten werden. Im nichtkonzessionierten Bereich kommt die Besteuerung gemäß § 57 Abs. 2 GSpG zum Tragen. Da § 12a GSpG als eines von mehreren Merkmalen vorsieht, dass die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird, kommt es darauf an, wie das *Online*-Pokerspiel organisiert ist:

- Wird *Online*-Poker in der Form angeboten, dass der Spielteilnehmer gegen „den Computer“ spielt, ist dieser Fall mit dem der Bf. nicht vergleichbar, da der Anbieter am Spiel über Einsätze und Gewinne beteiligt ist. Die Entscheidung über das Spielergebnis wird zentralseitig herbeigeführt, nämlich durch einen Zufallsgenerator. Das ist ein Fall des § 57 Abs. 2 GSpG.

- Wird *Online*-Poker in der Form angeboten, dass ausschließlich die Spielteilnehmer untereinander spielen, und der Anbieter am Spiel über Einsätze und Gewinne nicht beteiligt ist, werden möglicherweise vom Computer die Karten ausgeteilt. Aber die Entscheidung über das Spielergebnis wird in diesem Fall nicht durch einen eingebauten elektronischen Zufallsgenerator entschieden, sondern so wie im Lebendspiel. Damit unterläge die zum Pokerspielangebot der Bf. analoge *Online*-Poker-Form aber ebenfalls dem § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestelltem Gewinn. (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019, nach welchem Wetten auf virtuelle Rennen von artifiziellen Tierdarstellungen nach § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% von den Einsätzen besteuert wurden).

Würde daher – die technischen Möglichkeiten vorausgesetzt – *Onlinepokerspiel* „analog zum Spielangebot der Bf.“ angeboten, dass mehrere Spielteilnehmer gegeneinander spielen, unterläge es, da nicht der Computer über einen Zufallsgenerator entscheidet, sondern über das Spielergebnis wird wie im Lebendspiel entschieden, dem § 57 Abs. 1 GSpG. Würde in einem solchen Fall die Spielentscheidung hingegen zentralseitig erfolgen, liegt eine andere Spielform vor, die mit der Situation der Bf. verglichen werden kann.

Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem *Onlinepokerspielangebot*“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „*Offlinepoker*“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellt. Die Anregung der Bf., diesbezüglich einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, kann daher nicht aufgegriffen werden.

9.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 11. September 2017 wendete die Bf. ein, dass sich der Verfassungsgerichtshof im Oktober 2016 nur mit dem Monopol, nicht aber mit der Glücksspielbesteuerung auseinandergesetzt habe. **Dass der Verfassungsgerichtshof Beschlüsse gefasst habe, bedeutet nach Ansicht der Bf., dass er nicht in die Sache selbst eingegangen sei.** Damit liege noch keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung vor.

Die Bf. ist damit im Recht. Nach Art. 144 Abs. 2 B-VG kann der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bis zur mündlichen Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist. Die Ablehnungsbeschlüsse gemäß § 144 Abs. 2 B-VG sind in dem Sinn keine Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Rechtmäßigkeit der Besteuerung mit Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw Glücksspielabgaben. (Holoubek, Grundsätze des verfassungsgerichtlichen Verfahrens in Holoubek/Lang [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 1998, 26; Pöschl, Die Rechtskraft von Normprüfungserkenntnissen in Holoubek/Lang [Hrsg.], 124-125; Mayer/Muzak,

B-VG⁵, 524, Punkt III.4.: Der Verwaltungsgerichtshof nimmt an, dass er im Fall eines Ablehnungsbeschlusses im weiteren Verfahren einen Antrag auf Normenkontrolle stellen kann).

Allerdings kann nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** darin liegen, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal die Behandlung einer Beschwerde nach Art. 144 B-VG, mit der ein vergleichbares Vorbringen erstattet wurde, mit inhaltlich begründetem Beschluss abgelehnt oder der Verwaltungsgerichtshof in einer vergleichbaren Rechtsfrage ein diesbezügliches Beschwerdevorbringen mit näherer inhaltlicher Begründung als nicht zur Normenprüfung durch den Verfassungsgerichtshof antragsbedürftig erachtet hat.

Gerade zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw Glücksspielabgaben hat der Verfassungsgerichtshof etliche Ablehnungsbeschlüsse gefasst:

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. September 1995, B 220/95 die Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde ab.

„.... Vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zu den geltend gemachten Grundrechten (vgl. etwa VfSlg. 11.942/1988, 12.165/1989) und angesichts der grundsätzlich bestehenden rechtspolitischen Freiheit des Gesetzgebers, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachteten Entwicklungen gegenzusteuern (vgl. VfSlg. 9750/1983) lässt ihr Vorbringen die behaupteten Rechtsverletzungen als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat.“

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:

„Die vorliegende Beschwerde entspricht in allen hier wesentlichen Belangen der zu B 220/95 protokollierten Beschwerde der ... [Bf.] ... gegen den im ersten Rechtsgang

erlassenen Bescheid. Es genügt daher auf die Begründung der diesbezüglichen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zu verweisen. Ergänzend wird bemerkt, dass aus dem Hinweis auf die Gebührengesetz-Novelle BGBl. 1996/797 für die behauptete Gleichheitswidrigkeit der im vorliegenden Fall maßgeblichen Rechtslage (Gebührenfestsetzung für den Zeitraum von 1. Jänner bis 31. Juli 1994) von vorneherein nichts zu gewinnen ist....“

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 mit folgender Begründung ab:

Der Beschwerde ist „....zu entgegen, dass die Frage, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, für die Lösung des vorliegenden Falles ohne Bedeutung ist, weil § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) _ gestützt auf die Abgabeneinhebungskompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 – lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft. Gleiches gilt für die Frage, ob durch diese Novelle ein verfassungswidriger Eingriff in geschützte Rechtspositionen erfolgte, da die beschwerdeführende Gesellschaft die strittige Veranstaltung auch im Hinblick auf die – mit hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2012, G 51/11, zum Teil aufgehobene Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG rechtmäßig durchführen konnte. **In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabenschuldigen in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. dazu auch VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN).** Dass der Begriff des Spiels „Poker“ in verfassungswidriger Weise unbestimmt sei, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.... “

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 „Ausspielung“, 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 ab, die die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG des Kartenpokerspiel als *Cashgame* oder in Turnierform, sowie von Surrender als Black Jack-Variante bestätigte.

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 11. September 2017 wurde vom Finanzamt der Bezug zu folgendem Beschluss, da dieser zu einer Rechtssache einer Gesellschaft der **BF*Gruppe**** erging, Bezug genommen:**

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 Verfassungsgerichtshof 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:

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). Für den vorliegenden Fall sind folgende Textstellen relevant:

„2.1.3. Gemäß § 58 Abs3 GSpG unterliegen "Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung gemäß §2 Abs1 Z2 (Einsatz) einer Glücksspielabgabe von 5 vH der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinn), wenn sich das Gewinnspiel (auch) an die inländische Öffentlichkeit richtet". Nach der angefochtenen Abgabenbestimmung genügt es sohin, dass das Preisausschreiben so ausgestaltet ist, dass dessen Ergebnis "ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt" (§1 Abs1 GSpG). Eine (tatsächliche) aktive Teilnahme (Preisausschreibung) wird nicht verlangt.

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist im Lichte der geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Bedenken **nicht entscheidend, ob und inwieweit sich der Begriff des Glücksspiels gemäß §58 Abs3 GSpG mit jenem in §1 GSpG deckt**; entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber den Besteuerungsgegenstand und den Steuersatz gemäß §58 Abs3 GSpG in unsachlicher Weise festgelegt hat. Eine solche Unsachlichkeit kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden:

Preisausschreiben iSd §58 Abs3 GSpG unterscheiden sich zwar von herkömmlichen Glücksspielen darin, dass sie ohne vermögenswerte Leistung des Teilnehmers erfolgen. **Ungeachtet dessen bestehen Gemeinsamkeiten, weil auch Preisausschreiben den Charakter eines Spiels aufweisen und damit in einem weiten Sinn als Ausspielung betrachtet werden können** (vgl. auch – den nicht mehr geltenden – §15 Abs1 Z6 ErbStG, wonach Preisausschreiben als unentgeltliche Ausspielungen gegolten haben). Nicht zuletzt dies rechtfertigt, dass der Gesetzgeber die Belastungsentscheidung im Glücksspielgesetz auf Preisausschreiben ausdehnt, zumal – worauf die Bundesregierung zutreffend verweist – Lenkungsaspekte, die der Besteuerung von Glücksspielen zugrunde liegen, auch für Preisausschreiben von Bedeutung sein können.“

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 Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Damit liegt infolge der genannten Ablehnungsbeschlüsse nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG vor, weswegen das Bundesfinanzgericht auch aus diesen Gründen von einer Antragstellung auf Normprüfung Abstand nahm.

**9.7. Urteil des EuGH in der Rechtssache *Berlington Hungary* (EuGH
11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua).**

Nach Ansicht der Bf. liege in ihrem Fall genauso ein Eingriff in die Grundrechte vor wie im Sachverhalt von EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua. vor.

Bis zum 9. Oktober 2012 war in Ungarn der Betrieb von Geldspielautomaten in Spielcasinos oder Spielhallen durch allein zu diesem Zweck gegründete Handelsgesellschaften erlaubt. Auf die Geldspielautomaten in Spielhallen wurde eine pauschale Spielsteuer erhoben, für den Betrieb von Geldspielautomaten in Spielcasinos galt eine andere Steuerregelung. In den Jahren 2011/2012 gab es gesetzliche Änderungen. Mit dem Gesetz zur Stärkung der Haushaltsstabilität wurde einerseits die Pauschalsteuer auf Spielautomaten in Spielhallen um das Fünffache angehoben und für diese andererseits noch eine proportionale Steuer eingeführt. Anschließend wurde das ungarische Glücksspielgesetz geändert, dass nur noch Spielcasinos das Recht zum Betrieb von Geldspielautomaten haben und Genehmigungen zum Betrieb von Glücksspielautomaten in Spielhallen am Tag nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erlöschen sollten.

Es wurden mehrere Fragen an den EuGH gestellt. Zur Besteuerung der Glücksspielautomaten in Spielhallen antwortete der EuGH folgendermaßen: Sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass diese Steuererhöhung, ohne einen Übergangszeitraum vorzusehen, zur Folge hatte, den Betrieb von Geldspielautomaten auf Spielcasinos zu beschränken, für die diese Erhöhungen nicht galten, so kann das eine Beschränkung der mit Art. 56 AEUV gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit darstellen. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 41). Verfolgt die Beschränkung von Glücksspieltätigkeiten in erster Linie wirklich die Ziele, die sich auf den Schutz der Verbraucher vor Spielsucht und die Bekämpfung von Kriminalität und Betrug im Zusammenhang mit den Spielen, dann ist es nicht unionsrechtswidrig, wenn diese Beschränkung als Nebenfolge über die Erhöhung der Steuereinnahmen auch dem Haushalt des betreffenden Mitgliedstaat zugute kommt. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 92).

Zum Erlöschen der Genehmigungen ohne Übergangszeitraum kann nach der Rechtsprechung des EuGH ein Wirtschaftsteilnehmer nicht auf das völlige Ausbleiben von Gesetzesänderungen vertrauen, sondern er kann nur die Modalitäten der Durchführung einer solchen Änderung in Frage stellen. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt nicht, dass Gesetzesänderungen unterlassen werden. Der Grundsatz der Rechtssicherheit gebietet es allerdings, dass Rechtsvorschriften, mit denen Genehmigungen widerrufen werden, die ihren Inhabern die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen, zu ihren Gunsten einen hinreichend langen Übergangszeitraum, damit sie sich darauf einstellen können oder eine angemessene Entschädigung, vorsehen muss. Das muss das nationale Gericht prüfen. (EuGH 11.6.2015, C-98/14 Rn 77, 85).

Zum Vorbringen der Bf. ist zu sagen:

Entgegen der Ansicht der Bf. passt der Sachverhalt dieses Urteils nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt zusammen. In den Zeiträumen der vorliegenden Beschwerdesachen wurden von 2010 auf 2011 für das Kartenpokerspiel die Bemessungsgrundlage und vor allem der Steuersatz gesetzlich geändert. Bis 1.1.2011 war die Bemessungsgrundlage der Gewinn abzüglich des Einsatzes des Gewinners x25%, ab 1.1.2011 ist Bemessungsgrundlage der Einsatz x16% beim *Cashgame* bzw. der in Aussicht gestellte Gewinn x16% bei Turnierspielen. Von einer Verfünffachung einer Pauschalsteuer bzw. zusätzlichem Einführen von proportionalen Steuersätzen kann hier nicht die Rede sein. Das wurde bereits in Punkt 9.4.1. im Vergleich § 33 TP 17 und § 57 Abs. 1 GSpG in Tabellenform dargestellt. Die Bf. kann sich auch darin nicht beschwert erachten, dass keine Übergangsregelungen vorhanden seien. Hinsichtlich der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG gab es eine Übergangsfrist von ca. fünf Monaten (das BGBl. I 2010/54 wurde am 19.7.2010 kundgemacht, die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG traten mit 1.1.2011 in Kraft).

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 vergebühren muss**. 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).

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.

9.8. „Erdrosselungssteuer“ - Bezug der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR 14.5.2013, 66529/11 N.K.M. v. Hungary ua.) zu den Glücksspielabgaben

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. Sie hebe im *Cashgame*bereich nur eine Tischgebühr ein, die durchschnittlich 3 Euro pro gespieltem Pot ausmache und bei Turnierspielen verbleibe der Bf. lediglich ein einstelliger Prozentbetrag der gesamten Spieleinsätze als Gewinn. Eine Besteuerung, die als Bemessungsgrundlage den Spieleinsatz heranziehe, obwohl der durchschnittliche Gewinn im Turnierbereich unter 10% der Spieleinsätze liege, bewirke, dass die Steuer aus der Substanz des Unternehmens getragen werden müsste, was aber verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Diese Einsatzbesteuerung käme einer „Erdrosselung“ der Geschäftstätigkeit gleich. (Berufung Seite 49-51). Im Fall der Bf. greife die Besteuerung noch weit gravierender in Grundrechte ein, da es bei ihr um die Besteuerung von mehr als 400% des erzielten Umsatzes gehe. (Vorlageantrag der Bf. 2016).

In mehreren EGMR-Urteilen (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*) ging es um die plötzliche und zunächst auch rückwirkende Einführung einer besonderen Besteuerung von Abfertigungen und Abfindungen für Beamte. Bestimmte Bezugssteile wurden nicht mehr mit 16%, sondern mit 98% besteuert. Diese neue Besteuerung führte bei den Beschwerdeführern zu einer Besteuerung der Abfertigung in Höhe von insgesamt 52%. Dazu kam, dass hinsichtlich dieser Beamten, die diese besteuerten Abfertigungen erhielten, eine Entlassungswelle stattfand. Der EGMR stellte dazu fest, dass bei der Erhebung der Steuern den Staaten ein weiter Ermessensspielraum zukommt, weswegen für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der geltende Steuersatz als solcher nicht entscheidend ist. (EGMR 14.5.2013, 66529/11 Rz 67). Den Verstoß im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit sah der EMGR darin, dass sämtliche sonstigen Einkünfte in Ungarn mit 16% besteuert werden, diese speziellen Abfindungen aber mit 52%, sowie, dass die unerwartete und rasche Abänderung des Steuerrechtes eine Vorbereitung der Betroffenen im Hinblick darauf, dass Abfertigungen eine Unterstützung für entlassene Arbeitnehmer bei der Suche eines neuen Arbeitsplatzes gewähren sollen, praktisch unmöglich machte.

Nach den Entscheidungen des EMGR ist für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der geltende Steuersatz nicht entscheidend. Die Bf. kann sich daher nicht hinsichtlich der 16% vom Einsatz auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berufen. Wie bereits dargestellt, sind sowohl Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach mehreren Bestimmungen glücksspielabgabepflichtig, ebenso wie die Bf. auch. Ebenso machte eine unerwartete und rasche Abänderung des Steuerrechtes eine Vorbereitung der Bf. nicht praktisch unmöglich. Wie im Punkt 9.4.1. aufgezeigt, konnte sich die Bf. im Jahr 2010 innerhalb von fünf Monaten auf die neue Rechtslage einstellen, abgesehen davon, dass mit der Tabelle unter Punkt 9.5. dargestellt wurde, dass sich im Fall der Bf. die Erhöhung der Steuerlast durch § 57 Abs. 1 GSpG durch eine Schätzung im Rahmen der Rechtsgeschäftsgebühren ergab. Nach der Regierungsvorlage sollte die Abgabenbelastung gleich bleiben.

(Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54 vom 19.7.2010; RV 658 BlgNR 24. GP II. Besonderer Teil, Zu §§ 57 bis 59 GSpG; o. A., GSpG-Novellen – steuerliche Änderungen ab 2011, ÖStZ 2010/702, 356).

Zum Vorbringen der Bf. wird auf Punkt 9.6. Die Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben, verwiesen, in welchen dieser immer wieder feststellte, 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. Zur Frage, ob eine Abgabe, die bewirkt, dass die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und eines damit verbundenen Eingriffes in die verfassungsmäßig gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Freiheit der Erwerbsausübung sprach der Verfassungsgerichtshof aus, dass die Ziesetzung, eine Zunahme von (dort:) Spielautomaten zu verhindern und ihre Zahl eher zu verringern, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Der VfGH hat dazu unter anderem ausgeführt: *„Sollten damit potentielle Spieler wegen mangelnder Attraktivität vom Spielen abgehalten werden, liegt dies genau in der – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden - Absicht des Gesetzgebers.“* (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).

Der Verfassungsgerichtshof hat – unter anderem unter Bezugnahme auf diese zitierten EGMR-Entscheidungen - ausgesprochen, dass es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen bleibt, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Allerdings muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Weiters hat der Verfassungsgerichtshof einen schutzwürdigen Fall nur dann angenommen, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann durch Wegfall der Begünstigung frustriert wird oder wegen Durchführung der geförderten Planungsmaßnahmen und Vorhaben nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. (VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua Pkt. 6.3.3. und 6.3.4.).

Analog zu VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua Pkt. 6.3.3. und 6.3.4. kann auch hier vom Bundesfinanzgericht nicht erkannt werden, dass vor dem 1.1.2011 eine Rechtslage vorlag, bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert und diese Unternehmungen damit zu Vertragsabschlüssen veranlasst hätte, deren betriebswirtschaftliche Folgen sich durch die – eigentliche Fortführung – der bisherigen Rechtsgeschäftsgebühren als „Glücksspielabgaben“ als nachteilig erwiesen. Unter diesen Umständen liegt es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Im Gegenteil, die Bf. gehört

nach den Internetseiten zur ****BF*Gruppe****, die seit 1993 Kartenpokerspiel angeboten hat. Das Kartenpokerspiel unterlag bis 31.12.2010 den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 GebG, ab 1.1.2011 den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG. In der Tatsache, dass für das Kartenpokerspiel, unternehmerisch angeboten, bekanntermaßen (in den konkreten Fällen: seit 1993) einer Rechtsverkehrsbesteuerung unterliegt, kann weder ein Verstoß gegen die Verhältnismäßigkeit, noch ein Verstoß gegen den Vertrauensschutz bestehen.

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 VfGH 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.“*

Da somit in Bezug auf Veranstaltung von Kartenpokerspielen eine Rechtsprechung besteht, nach welcher wegen gegen § 57 Abs. 1 GSpG bis dato keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestanden, sieht das Bundesfinanzgericht von einem Antrag auf Normprüfung ab.

Bei der Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr und den Glücksspielabgaben 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).

10. Zusammenfassung

Die Bf. gehört nach den Internetseiten zur ****BF*Gruppe****, die seit 1993 Kartenpokerspiel angeboten hat. Zu den hier maßgeblichen Zeiträumen 20. Juli bis 31. Dezember 2010 und Jänner bis März 2011 bot die Bf. als Rechtsnachfolgerin interessierten Personen die Möglichkeit Kartenpokerspiele als *Cashgame* oder in Turnierform zu spielen, an. In ihrer

Berufung/Beschwerde wendet sie sich gegen die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG vor dem 1.1.2011 und gegen die Glücksspielabgabenpflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG nach dem 1.1.2011.

Nach Ansicht der Bf. sind die in den §§ 57-59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgaben unionsrechts- und verfassungswidrig, weil das in § 1 Abs. 2 GSpG genannte Kartenpokerspiel kein Glücks-, sondern ein Geschicklichkeitsspiel ist, glücksspielabgabenrechtlich Konzessionär und Nichtkonzessionär anders behandelt würden (§ 57 Abs. 6 GSpG- Beihilfenverbot), Poker im Lebendspiel (Einsatz § 57 Abs. 1 GSpG) und *Online* Poker (Jahresbruttospieleinnahmen § 57 Abs. 2 GSpG) unterschiedlich besteuert würden und die Rechtsgeschäftsgebühren vom Kartenpokerspiel mit 25% des Gewinnes bzw. die Glücksspielabgabe vom Kartenpokerspiel mit 16% vom Einsatz/in Aussicht gestelltem Gewinn berechnet werde, obwohl die Bf. am Spiel nicht beteiligt sei und nur ein Tischgeld pro Spiel erhalte („Erdrosselungssteuer“)?

Die Bf. regte ein **Vorabentscheidungsersuchen** an, ob das Glücksspielmonopol gemäß § 3 GSpG noch unionsrechtskonform sei, wenn die Spielbanken umfangreiche Werbeaktivitäten entfalteten, um neue Kunden zu gewinnen und **ob die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG unionsrechtskonform sei**, wenn Pokerspiele innerhalb von konzessionierten Spielbanken befreit seien, hingegen Pokerspiele aufgrund einer Gewerbeberechtigung nicht steuerfrei und sogar die Abgabe 400% der Umsätze betrage.

Die Bf. regte an, das Bundesfinanzgericht sollte einen **Antrag auf Normprüfung** gemäß § 140 Abs. 1 B-VG auf Aufhebung von § 2 Abs. 2 § 2 Abs. 4, § 3, § 52 Abs. 1 Z1 und § 57 GSpG sowie *in eventu* des Glücksspielgesetzes in seiner Gesamtheit stellen. In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 11. September 2017 regte die Bf. an, **die unterschiedliche Besteuerung des Onlineglücksspiels und des Lebendpokerspiels dem Verfassungsgerichtshof zur Normprüfung vorzulegen.**

Da die Bf. als Anbieterin des Kartenpokerspiels eine im Inland ansässige Unternehmung ist und die Spielteilnehmer von einem Ort im Inland aus teilnehmen, liegt ein „reiner Inlandssachverhalt“ vor. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist auch bei „reinen Inlandssachverhalten“ der Verstoß gegen Unionsrecht zu untersuchen , da dieser Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung“ auslöst.

In *Punkt 7. des Erkenntnisses* wurde dargestellt, dass beim Glücksspielgesetz der ordnungspolitische Teil, der das Glücksspielmonopol und das Konzessionssystem umfasst, und ein abgabenrechtlicher Teil unterschieden werden können. In den §§ 1 und 2 GSpG ist der Regelungsinhalt des GSpG sowohl ordnungspolitisch, als auch abgabenrechtlich umschrieben: das Glücksspiel als Spielvertrag iSd § 1272 ABGB, wobei nicht jedes Spiel dem Glücksspielgesetz unterliegt, sondern nur ein entgeltliches, von Unternehmern bzw. Veranstaltern angebotenes Spiel, bei welchem der Gewinn oder Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt. In der namentlichen

Nennung von Poker als Glücksspiel in § 1 Abs. 2 GSpG liegt kein Verstoß gegen EU-Recht, da nach der Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten Glücksspielmonopole beibehalten können, wenn diese durch sozialpolitische Ziele gerechtfertigt sind, dabei können auch Wetten einbezogen werden. (EuGH 24.3.1994, C-275/92, Rs *Schindler* ; EuGH 21.9.1999, C-124/97, Rs *Läära* ; EuGH 21.10.1999, C-67/98, Rs *Zenatti* ; EuGH 6.11.2003, C-243/01, Rs *Gambelli* , EuGH 6.3.2007, C-338/04 C-359/04, C-360/04 , Rs *Placanica* ; EuGH 8.9.2009, C-42/07, Rs *Liga Portuguesa*). 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 2010/54 in § 1 Abs. 2 GSpG hat der Glücksspielgesetzgeber dem Rechnung getragen und klargestellt, dass Poker ein Glücksspiel iSd Glücksspielgesetzes ist. Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 stellte fest, dass die Hereinnahme von Poker in § 1 Abs. 2 GSpG „.... für sich genommen nicht verfassungswidrig ist...“ (Vgl. auch *Stefula* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 1270-1272 Rz 49 und Rz 53, FN 253 unter Verweis auf OGH 29.11.1898 KH 2264; VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201 [zu dieser *E. Strejcek/Wojnar*, RdW 2006, 203 ff; VwGH 20.10.2009, 2008/05/0045). Da Poker definitiv in diesem Zeitraum in § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiel genannt ist, erübrigen sich weitere Überlegungen, ob Poker nicht doch ein Geschicklichkeitsspiel sein könnte. (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041 im Zusammenhang mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG; *Punkt 9.4.1., 9.4.2. des Erkenntnisses*).

Im ordnungspolitischen Teil ist das Recht zur Durchführung der im § 1 Abs. 1 GSpG umschriebenen Glücksspiele grundsätzlich dem Bund vorbehalten (§ 3 GSpG, Glücksspielmonopol; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 16; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG² 23, 32), er kann dieses Recht durch Erteilung von Konzessionen (Lotterienkonzession gemäß § 14 GSpG, Spielbankkonzession gemäß § 21 GSpG) oder Bewilligungen an andere Personen übertragen (*Segalla* , Glücksspiel- und Wettrecht, in Holoubek/Potacs (Hrsg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts² (2007) 262; *Buchta*, Glücksspiel in Österreich und Europarecht, 2010, 3; *Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 53, 55-58; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989² 30). Der Verfassungsgerichtshof VfGH 15.10.2016, E 945/2016 entschied, dass das Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist (*Punkt 8.1. des Erkenntnisses*), weshalb auf die diesbezüglichen Einwände der Bf. nicht mehr eingegangen wurde.

Im abgabenrechtlichen Teil regelt das Glücksspielgesetz drei Abgaben, die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession, die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken und die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57-59 GSpG als allgemeine Abgabe auf Glücksspiele. Zu diesen Abgaben sind auch die festen Eingaben- und amtliche Ausfertigungsgebühren gemäß § 59a GSpG, die Zuschläge zu den Glücksspielabgaben für Bundesautomaten und Video-Lotterieterminals gemäß § 13a FAG 2008, in welchen die bisher von den Ländern erhobenen

Lustbarkeitsabgaben „aufgehen“ (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Tz 1123) und der Finanzierungsbeitrag in Höhe von 1 Promille der jeweiligen Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG sowie nach § 57 Abs. 4 GSpG, zu zählen.

Die Monopolbestimmungen des § 3 GSpG sagen nichts über die Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss von Glücksverträgen und anderer Abgaben auf Glücksspiele aus, nicht sämtliche Bestimmungen des Glücksspielgesetzes stehen in einem untrennbaren Zusammenhang, wie z.B. die Regelungen betreffend Glücksspielabgaben in §§ 57 ff GSpG. (Beschluss VfGH 15.10.2016, G 103-104/2016 u.a. Rn 108; VwGH 21.10.1994, 92/17/0179, VwGH 16.12.1994, 92/17/0208; VwGH 16.12.2015, 2013/17/0326; Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua.; o.A. , Glücksspielgesetz⁹, 33-35). Wie zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG kann man auch bei der Glücksspielabgabe grundsätzlich davon ausgehen, dass diese *„lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft“*. (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357; Beschluss des OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua).

Da die Bf. **Unionsrechts- bzw. Verfassungswidrigkeit der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG** insbesondere über die Doppelbesteuerungsvermeidungsvorschrift des § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG, dass Ausspielungen von Spielbanken gemäß § 21 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit sind, geltend machte, ging das Bundesfinanzgericht zur Untersuchung dieser Frage von einer Präjudizialität dieser Vorschrift aus. (*Punkt 9.1. des Erkenntnisses*). Die Gegenüberstellung der Konzessions- und Spielbankabgabe zu den Glücksspielabgaben zeigt, dass diese drei Abgaben eigentlich in den großen Bereich der Rechtsverkehrsteuern (wie Grunderwerbsteuer Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer, Stiftungseingangssteuer und Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957, vgl aber auch § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG) fallen (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; *Punkt 9.2., 9.3. des Erkenntnisses*). Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG bis § 59 GSpG sind in Bezug auf die Konzessionsabgabe und die Spielbankabgabe, eine *lex generalis*. Es wird auch keine Glücksspielabgabeninländer und Glücksspielabgabenausländereigenschaft normiert, sondern es wird jeder mit der glücksspielgesetzlichen Rechtsverkehrsteuer belegt, der den Abgabentatbestand verwirklicht, d.h. spezielle Glücksverträge abschließt und von einem geografischen Ort im Inland daran teilnimmt. Würde man, sozusagen als „Gegenprobe“, in einer Gedankenoperation die § 3 GSpG, § 14 GSpG usw. „wegdenken“, hätte das glücksspielabgabenrechtlich die Folge, dass immer dann, wenn der Tatbestand „Abschluss bestimmter Glücksverträge“ (= Ausspielungen) verwirklicht wird, Glücksspielabgabe anfällt. Gäbe es die Konzessions- bzw. Spielbankabgabe nicht, fielen diese Glücksverträge unter die allgemeine Glücksspielabgabepflicht. (BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012, BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012). Daraus folgt aber, dass der Nichtkonzessionär glücksspielabgabenrechtlich gegenüber dem Konzessionär keinesfalls benachteiligt ist. (*Punkt 9.3.2. des Erkenntnisses*). Abgesehen davon hat der 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) im Ablehnungsbeschluss festgestellt, dass die Glücksspielabgaben mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden können, 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.

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.

Abgesehen davon, dass die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, werden die von ihr vorgeschlagenen Fragen gemäß Art. 267 AEUV vom Bundesfinanzgericht nicht zur Vorabentscheidung an den EuGH vorgelegt:

„Steht Art. 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wie § 3 GSpG entgegen, die das Recht zur Durchführung von Glücksspielen dem Bund vorbehalten, wenn die nationalen Behörden nicht dafür Sorge tragen, dass die konzessionierten Spielbanken durch umfangreiche Werbeaktivitäten nicht neue Kunden gewinnen?“

Diese Frage erübrigt sich, da der EuGH wiederholt ausgesprochen hat, dass eine solche Angelegenheit von den nationalen Gerichten zu beurteilen ist und der Verfassungsgerichtshof bereits festgestellt hat, dass das Glücksspielmonopol unionsrechtskonform ist (VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

„Stehen Art. 107 Abs. 1 AEUV und/oder Art. 56 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates wie § 57 GSpG und § 57 Abs. 6 GSpG entgegen, die eine Steuerbefreiung für Pokerspiele innerhalb konzessionierter Spielbanken nach dem GSpG vorsehen, der gleichen Tätigkeit aber, wenn sie auf Basis einer gültigen gewerberechtlichen Bewilligung ausgeübt wird, diese Steuerbefreiung versagen, und eine Abgabe in Höhe von mehr als 40% der Umsätze des Unternehmers vorschreiben?“

Diese von der Bf. formulierte Frage geht von der unrichtigen rechtlichen Darstellung des § 57 Abs. 6 GSpG aus. Die konzessionierten Spielbanken sind deshalb von der „allgemeinen“ Glücksspielabgabe befreit, weil sie eine „besondere“ Glücksspielabgabe, die Spielbankabgabe, entrichten müssen. Die Abgabenbefreiung für den Spielbankkonzessionär gemäß § 57 Abs. 6 GSpG dient nämlich der Vermeidung einer Kumulierung von Spielbankabgabe UND Glücksspielabgabe. Die Abgabenbefreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG hat für die Glücksspielabgaben eine vergleichbare Funktion wie § 15 Abs. 3 GebG für die Rechtsgeschäfte, die sowohl unter die Rechtsgeschäftsgebühren wie unter die anderen Verkehrsteuern fallen. Gäbe es die Befreiung gemäß § 57 Abs. 6 GSpG nicht, wäre die Bf. gegenüber dem Spielbankkonzessionär steuerlich begünstigt.

In *Punkt 9.6. des Erkenntnisses* wurden etliche Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und den Glücksspielabgaben systematisch dargestellt. Zusammenfassend widersprechen 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). Wie die Besteuerung angeordnet wird, liegt in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*). Die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 [zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02]; VfGH 21.9.2012, B 1357 [zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 [zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012]) und der Glücksspielabgabe überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012]). Die Aufnahme von „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG ist nicht gleichheitswidrig. Die Glücksspielabgaben können mit der Spielbankabgabe nicht verglichen werden, weil die Spielbankkonzessionäre über die Steuerpflicht hinaus viele weitere Verpflichtungen trifft. (VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Der Bf. wurde Recht gegeben, dass Ablehnungsbeschlüsse gemäß Art. 144 Abs. 2 B-VG keine Sachentscheidung darstellen. (*Holoubek* , Grundsätze des verfassungsgerichtlichen Verfahrens in Holoubek/Lang [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 1998, 26; *Pöschl*, Die Rechtskraft von Normprüfungserkenntnissen in Holoubek/Lang [Hrsg.], 124-125; *Mayer/Muzak*, B-VG⁵, 524, Punkt III.4). Andererseits liegt infolge der genannten Ablehnungsbeschlüsse nach *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349 **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG vor, **weswegen das Bundesfinanzgericht auch aus diesen Gründen von einer Antragstellung auf Normprüfung Abstand nahm.**

In *Punkt 9.4.3. des Erkenntnisses* wurde kurz auf die Rechtsentwicklung der Glücksspielabgaben eingegangen. (RV 658 BlgNR 24. GP; UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011). Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG. Die Bf. hatte für das von ihr angebotene Kartenpokerspiel nicht mehr, wie nach der Rechtslage vor dem

1.1.2011 gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG 25% vom Gewinn, sondern seit 1.1.2011 16% vom Einsatz bzw. bei Turnierspielen vom in Aussicht gestellten Gewinn zu zahlen.

Die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG aF iVm § 15 Abs. 1 GebG besteuern entgeltlichen Glücksverträge iSd § 1267 ABGB, wobei die Urkundenerrichtung keine Voraussetzung ist:

Die Bf. hat durch die von ihr im **Zeitraum Juli bis Dezember 2010** angebotenen Kartenpokerspiele diese Tatbestände 1. durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksvertrag in Form der Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG, deren Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, klassifiziert werden (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041), verwirklicht.

2. Durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Veranstalterin iSd § 28 Abs. 3 GebG, die Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG organisiert

Von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG abgeleitet, besteuern die Glücksspielabgaben § 57 GSpG bis § 59 GSpG besteuern das Rechtsgeschäft Spiel, in Form der glücksspielgesetzlichen Ausspielung = unternehmerisches Glücksspielangebot:

Die 1. Voraussetzung einer glücksspielgesetzlichen Ausspielung ist vorweg gegeben, da die von der Bf. im Zeitraum Jänner bis März 2011 durchgeführten Kartenpokerspiele schon aufgrund des § 1 Abs. 2 GSpG als Glücksspiele, deren Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, klassifiziert werden und die entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge tatsächlich abgeschlossen wurden. (*Schwartz/Wohlfahrt* , Der glücksspielrechtliche Ausspielungsbegriff, ÖJZ 1999, 339; Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02; UFS 9.4.2010, RV/2078-W/09; VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101; UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12 ua; BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; *Wolff in Klang*² V 982, *Binder* in Schwimann, ABGB³ V § 1267 Rz 1, § 1272 Rz 1; *Manfred Burgstaller*, Grundfragen des Glücksspielstrafrechts, RZ 2004, 214; *Bydlinski*, Zivilrechtsfragen des „kleinen“ Automatenglücksspiels, ÖJZ 2008, 699; *Karner* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger ABGB⁵ § 1267-1274 Rz 1ff; *Koziol-Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ (2014) Rz 373; vgl. *Lehner*, Die Anwendung von Befehls- und Zwangsgewalt im Glücksspielrecht. Auswirkungen der Änderungen auf die Verwaltungspraxis, SWK 25/2015, 1088; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG² § 2 Rz 9; VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041; *Punkt 9.5. des Erkenntnisses*).

Die 2. Voraussetzung ist das Vorliegen des unternehmerischen Bereiches iSd § 2 GSpG, in welchem die Glücksspiele durchgeführt werden. Die Bf. erfüllt die glücksspielgesetzzeigene Unternehmervoraussetzung iSd § 2 GSpG, da sie die konkrete Spielmöglichkeit in ihren Räumlichkeiten anbot. (vgl. Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP; *Kohl* , Das österreichische Glücksspielmonopol, 34; *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich, GSpG 1989², § 2 Rz 7, dort zitiert: VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; *Punkt 9.5.1. des Erkenntnisses*).

Damit sind beide Voraussetzungen für das Vorliegen einer „Auspielung“ gegeben, womit das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht gemäß § 57 Abs. 1 GSpG in Höhe von 16% vom Einsatz/vom in Aussicht gestellten Gewinn durch die Bf. gesetzt wurde. Die Bf. ist weder Lotterienkonzessionärin gemäß § 14 GSpG (iVm § 17 Abs. 6 GSpG) noch eine Bewilligungsinhaberin nach § 5 GSpG, weswegen sie nicht gemäß § 59 Abs. 2 GSpG erster Spiegelstrich als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen werden kann. 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. (*Punkt 9.5.1. des Erkenntnisses*). Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs. 2 GSpG zweiter Spiegelstrich.

Da mit den (allen) Glücksspielabgaben der Abschluss entgeltlicher Glücksverträge besteuert wird, sind Steuerschuldner die Personen, die unmittelbar oder mittelbar den Glücksspielabgaben- Konzessionsabgaben und Spielbankenabgabenauslöseeffekt setzten (*Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 163ff*), dh. die Vertragsteile und der Veranstalter. **Unmittelbare Auslöser der Steuerschuld sind hier die Vertragsteile, die Bf. als Veranstalterin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG ist insoferne mittelbar beteiligt, als sie den Spielern die Infrastruktur anbietet, das gilt für die Bf. auch hinsichtlich der Rechtsgeschäftsgebühren für den Zeitraum 2010 unter Bezugnahme auf § 28 Abs. 3 GebG.** Der Bf. ist die Berechnung und Bezahlung der Glücksspielabgaben zuzumuten, da letztendlich die organisatorischen und infrastrukturellen Fäden in ihrer Hand zusammenlaufen. (VfGH 26.9.1995, B 220/95-17; VfGH 28.9.1998, B 2443/97-10; VfGH 28.2.2006, B 63/05; *Punkt 9.5.1. des Erkenntnisses*).

Da die für die Glücksspielabgabe iSd § 59 Abs. 3 GSpG zu führenden Aufzeichnungen solche iSd § 132 BAO sind , sind diese samt dazu gehörigen Belegen aufzubewahren. Sowohl die mangelhafte Führung der Aufzeichnungen, als auch die Nichtaufbewahrung der Belege begründen einen Mangel, der zur Schätzung berechtigt. (zu Aufzeichnungspflichten betreffend Glücksspielabgaben und Wettgebühren siehe UFS 30.9.2013, RV/1914-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 23.8.2016, RV/7102169/2012).

Poker im Lebendspiel und Online-Poker werden – **unter der Voraussetzung, dass in beiden Fällen die Spieler untereinander und ohne Bankhalter spielen** – beide gemäß § 57 Abs. 1 GSpG vom Einsatz x16%, besteuert, da davon auszugehen ist, dass unter diesen Bedingungen bei *Online*-Poker das Merkmal der Zentralseitigkeit (Entscheidung über das Spielergebnis durch Zufallsgenerator im Computer) nicht gegeben ist. Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem *Online*pokerspielangebot“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „*Offline*poker“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellt. Die Anregung der Bf., diesbezüglich einen Normprüfungsantrag an den

Verfassungsgerichtshof zu stellen, kann daher nicht aufgegriffen werden. (*Punkt 9.5.2. des Erkenntnisses*).

Anders als im Sachverhalt des von der Bf. vorgebrachten Urteils des EuGH in der Rechtssache *Berlington Hungary* (EuGH 11.6.2015, C-98/14 *Berlington Hungary Tanacsado es Szolgaltato kft* ua.), ist die Bf. durch 16% Glücksspielabgabe von den Einsätzen nicht schlechter gestellt, 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 vergebühren muss. „ *Indessen trifft dies auf gewerberechtlich befugte Pokersalonbetreiber nicht zu, sodass deren unterschiedliche Behandlung keinen Bedenken begegnet.* “ (VwGH 20.1.2016, 2013/17/0325; *Punkt 9.7. des Erkenntnisses*).

In *Punkt 9.8. des Erkenntnisses* wurde auf die von der Bf. zitierten Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte eingegangen (EGMR 14.5.2013, 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, EGMR 25.6.2013, 49570/11 *Gall v. Hungary*; EGMR 2.7.2013, 41838/11 *R.Sz v. Hungary*), aber festgestellt, dass keine Erdrosselungssteuer vorliegt. (BFG 7.6.2017, RV/3100267/2015). Ein Degressionsabschlag ist nach der derzeitigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes nicht vorgesehen. (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).

Da die Bf. über eine aufrechte Gewerbeberechtigung zum „Halten erlaubter Kartenspiele – Poker“ verfügt, ist das Glücksspielgesetz insgesamt nach ihrer Ansicht auf sie nicht anzuwenden. Die Bf. bekämpft § 57 GSpG mit dem Einwand der Verfassungswidrigkeit, weil sie aufgrund dieser Gewerbeberechtigung der Meinung ist, dass sie deshalb diese Spiele durchführen darf, und diese Spiele daher infolge der Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 24 GSpG/§ 60 Abs. 36 GSpG), die die von ihr angebotenen Kartenglücksspiele aufgrund der Gewerbeberechtigung bis 31.12.2019 nicht zu verbotenen macht, automatisch aus dem Geltungsbereich des Glücksspielgesetzes ausscheiden.

In *Punkt 8.2. des Erkenntnisses* wurde der Bf. entgegengehalten, dass die Gewerbeberechtigung die Strafbarkeit des „verbotenen Spiels“ für eine Übergangszeit zeitlich hinausschiebt, aber die Bf. nicht aus den Glücksspielabgaben herauslöst, da eine Ausspielung iSd § 57 Abs. 1 GSpG sehr wohl vorliegt.

11. Schlussfolgerungen

1. Die Bf. veranstaltete in den Zeiträumen 20. Juli bis März 2011 Kartenpokerspiele in Form von *Cashgame* und in Turnierform, womit sie beide Voraussetzungen

- in den Zeiträumen 20. Juli bis 31. Dezember 2010: des von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 15 Abs. 1 GebG geforderten entgeltlichen Glücksvertrages iSd § 1267 ABGB:
 1. durch tatsächlichen Abschluss der entsprechenden zivilrechtlichen Glücksverträge liegen Glücksspiele iSd § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 GSpG vor (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041), und
 2. durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten ist die Bf. Veranstalterin iSd § 28 Abs. 3 GebG, die Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG organisiert
- in den Zeiträumen Jänner bis März 2011: der von § 57 Abs. 1 GSpG geforderten „Auspielung“ 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 „Auspielungen“ setzte die Bf. das Auslösemoment für die Glücksspielabgabepflicht 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. Die im Glücksspielgesetz geregelten Abgaben, die Konzessions- Spielbank- und Glücksspielabgaben, sind als Rechtsverkehrsteuern auf den Abschluss bestimmter Glücksverträge mit Vermögensübertragung ausdifferenziert und weisen dieselben Charakteristika wie z.B. die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer (Feuerschutzsteuer), die Stiftungseingangssteuer und die Rechtsgeschäftsgebühren auf. Vor dem Hintergrund der Befreiungsvorschriften gemäß § 57 Abs. 2 letzter Satz, § 57 Abs. 4 und § 57 Abs. 6 GSpG sind die Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG in Bezug auf die Konzessions- und Spielbankabgabe die *lex generalis*. Die Glücksspielabgabe gemäß §§ 57-59 GSpG ist daher 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. Deshalb konnte bei den gegenständlichen Inlandssachverhalten auch keine Verfassungswidrigkeit der §§ 57 bis 59 GSpG vorliegen. 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; VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041) noch unionsrechtswidrig (VfGH 15.10.2016, E 945/2016; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016; 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).
- 3. In etlichen Beschlüssen hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05 [zu UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02]; VfGH 21.9.2012, B 1357 [zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11]; VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014 [zu BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG

13.10.2014, RV/3100567/2012]) und der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet und die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015 [zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011]; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016 [zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012]).

4. 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 erster Spiegelstrich.

5. Eine glücksspielabgabenrechtliche Ungleichbehandlung von Poker im Lebendspiel und *Online*-Poker liegt für den Fall der Bf. nicht vor, da mangels zentralseitiger Entscheidung bei „analogem *Online*pokerspielangebot“ nicht § 57 Abs. 2 GSpG, sondern wie bei „*Offline*poker“ § 57 Abs. 1 GSpG die anzuwendende Besteuerungsnorm darstellt.

6. § 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, vergleichbar § 15 Abs. 3 GebG. 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.

7. Da die Bf. keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt erfüllt, kann **kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH** gerichtet werden. Nach der Judikatur der Höchstgerichte (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 und OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m), ist auch bei „reinen Inlandssachverhalten“ der Verstoß gegen Unionsrecht zu untersuchen, da dieser Verfassungswidrigkeit wegen „Inländerdiskriminierung“ auslöst. Die Untersuchung ergab, dass nach den Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes keine Unionsrechtswidrigkeit der Glücksspielabgaben und daraus folgende Inländerdiskriminierung, die einen Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gerechtfertigt hätte, vorliegt. Die Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, sie bilden jedoch **ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit** der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bzw. der Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 ff GSpG (*Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349). Aus diesem Grund ist der Stellung eines Normprüfungsantrages gemäß Art. 140 B-VG aus Sicht der Gebühren und Verkehrsteuern der Boden entzogen.

Aus all diesen Gründen war den Beschwerden gegen die Rechtsgeschäftsgebührenbescheide gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und gegen die Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der Erfolg zu versagen.

12. 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 gegen diese Entscheidung eine Revision zulässig, da es sich um Glücksspielabgaben handelt und es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 57 Abs. 1 GSpG iVm § 59 GSpG gibt.

13. Säumniszuschläge (RV/7100381/2012)

13.1. Sachverhalt

Das Finanzamt setzte in einem Formular mit zwei **Bescheiden vom 9. September 2011 die ersten Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO** für die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, die für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für die Kartenpokerspiele *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* in Form von **Cashgame** in Höhe von 1,405.678,95 Euro vorgeschrieben worden waren $\times 2\% = 28.113,58$, und für die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, die für den Zeitraum vom 20.7. bis 31.12.2010 für die Kartenpokerspiele *Texas Hold'em*, *Seven Card Stud* und *Omaha* in **Turnierform** in Höhe von 322.693,10 Euro vorgeschrieben worden waren $\times 2\% = 6.453,86$, fest. Als Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzung erforderlich war, da die Abgabenschuldigkeit nicht spätestens am 20. Jänner 2011 entrichtet worden war.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde im Wesentlichen dasselbe wie gegen die Rechtsgeschäftsgebührenbescheide, nämlich, dass Poker nicht als Glücksspiel einzuordnen sei, der im Glücksspielgesetz festgelegte Veranstalterbegriff von der Bf. nicht erfüllt werde, die Einhebung einer Steuer, deren Bemessungsgrundlage ausschließlich im Wege einer Schätzung ermittelt werden könne, dem Determinierungsgebot des Art. 18 B-VG widerspräche, und die Vorgangsweise der Behörde hinsichtlich der Schätzung mit relevanten Verfahrensmängeln behaftet sei, da die Behörde jedenfalls alle Umstände zu berücksichtigen habe, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen hinsichtlich Gebühren für den Zeitraum 7-12/2010 vom 9. September 2011 beantragt.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidungen** vom 23. Dezember 2011 wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„....Der Abgabepflichtige hat in jedem Fall für die zeitgerechte Entrichtung der Abgabe Sorge zu tragen. Bemessungsgrundlage der Säumniszuschläge ist die (rechtzeitig) entrichtete Abgabenschuldigkeit, unabhängig davon, ob die maßgebliche Abgabenvorschreibung rechtskräftig und/oder rechtmäßig ist. Da Sie die Abgabe bis dato nicht entrichtet haben, bestehen die Säumniszuschläge zu Recht.“

Im **Vorlageantrag** verwies die Bf. nochmals auf die Ausführungen in ihrer Berufung/Beschwerde, stellte den Antrag, die beiden Säumniszuschlagsbescheide ersatzlos zu beheben und stellte den Antrag, die Berufung/Beschwerde gemeinsam mit der Berufung gegen die Stammabgaben zu behandeln und auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Da die Bf. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, aber keinen Senat beantragte, wird die Verhandlung gemäß § 272 Abs. 3 BAO aus Zweckmäßigkeitsgründen mit der Verhandlung betreffend § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG verbunden.

13.2. Gesetzliche Grundlagen

§ 217 Abs. 1 BAO lautet: Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

§ 217 Abs. 2 BAO lautet: **Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.**

....

§ 217 Abs. 4 BAO lautet: Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

....

§ 217 Abs. 8 BAO lautet: Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

- a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
- b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

§ 217 Abs. 9 BAO lautet: Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.

13.3. Erwägungen

Im gegenständlichen Fall handelte es sich um die ab 1.1.2011 aufgehobenen Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, welche gemäß § 31 Abs. 3 GebG aF ohne amtliche Bemessung am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats unmittelbar zu entrichten waren.

Die Rechtsgeschäftsgebühren sind Selbstbemessungsabgaben: Auf den Säumniszuschlag infolge „automatischer“ Fälligkeit der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG iVm § 31 Abs. 3 GebG aF hat es keinen Einfluss, wenn ein Bescheid gemäß § 201 BAO erlassen wurde. Wird eine Selbstbemessungsabgabe nach ihrer Fälligkeit mit Bescheid festgesetzt, so steht zur Entrichtung einer allenfalls daraus resultierenden Nachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einem Monat zu. Ein Säumniszuschlag ist jedoch unabhängig von der Einhaltung dieser Frist wegen der Nichtentrichtung der Abgabe bis zum Fälligkeitstag verwirkt (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, 158ff). Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach deren Fälligkeit erfolgen, fällt daher grundsätzlich ein Säumniszuschlag an, da die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nur zur Hemmung der Einbringung führt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 11).

Abgabenzahlungsschuld ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsvorschreibung nämlich außer dem Eintritt des Säumnisfalles nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld, nicht hingegen auch den einer sachlich richtigen oder bereits rechtskräftigen Abgabenschuld voraus. Im Bereich des Säumniszuschlages ist lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides zu prüfen (VwGH 17.9.1990, 90/15/0028; VwGH 8.3.1991, 90/17/0503; VwGH 24.11.1993, 90/13/0084; VwGH 30.5.1995, 95/13/0130). Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe, hier der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG, rechtmäßig oder ob die Festsetzung mit Bescheidbeschwerde angefochten ist (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 4 unter Verweis auf VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146). Für das Entstehen einer Säumniszuschlagspflicht ist somit allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. **Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist daher die nicht rechtzeitig entrichtete formelle Abgabenzahlungsschuld** (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren² § 217 Anm 2). Die inhaltliche Unrichtigkeit bzw. fehlende Rechtskraft einer Abgabenfestsetzung steht der Rechtmäßigkeit eines davon vorgeschriebenen Säumniszuschlages somit nicht entgegen. **Im Falle der nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des Abgabenbescheides ist jedoch insoweit auch der Säumniszuschlag herabzusetzen oder aufzuheben (§ 217 Abs. 8 BAO).**

Die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages iHv. 2 % der genannten Summe erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO, vgl. auch BFG 22.8.2014, RV/7102354/2014; BFG 18.12.2014, RV/7102596/2011).

Aus all diesen Gründen war diesen Berufungen/Beschwerden gegen die ersten Säumniszuschlagsbescheide kein Erfolg beschieden.

13.4. 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.

Diese Entscheidung folgt dem Erkenntnis VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007, mit welchem er die ordentliche Revision betreffend eine Säumniszuschlagsangelegenheit (Spielbankabgabe) zurückwies.

Wien, am 25. September 2017