



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Thoma, MMag. Maislinger und Mag. Straßegger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Baumann, über die Revision des Mag. Dr. Günther Hödl, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Schulerstraße 18, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der C GmbH, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Dezember 2014, Zl. RV/7103332/2011, betreffend Glücksspielabgaben für Jänner bis April 2011 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die revisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die revisionswerbende Gesellschaft (Revisionswerberin) betreibt an mehreren Standorten Kartencasinos, in welchen sie als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit bietet, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Es wird vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von Cash Games und Turnieren angeboten.
- 2 Bei den Cash Games kann jeder Spieler „endlos“ am Spiel teilnehmen und er scheidet nur dann aus dem Spiel aus, wenn er aus irgendwelchen Gründen nicht mehr weiterspielen möchte oder kann. Beim Cash Game gibt es je nach Höhe der Einsätze Vorgaben, mit welchem Betrag man minimal oder maximal in das Spiel einsteigen kann. Ist das eingesetzte Geld verloren, kann der Spieler immer wieder nachkaufen, sodass es keine Grenzen gibt, wieviel Geld verspielt werden kann.
- 3 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 Spieles Preisgelder verteilt. Es gibt Turniervarianten, bei denen Jetons nachgekauft werden können, und solche, bei denen nur am Anfang Jetons gekauft werden können. Bei Pokerturnieren zahlt jeder Spieler ein Startgeld. Dafür erhalten alle Spielteilnehmer das gleiche Spielkapital. In vorgegebenen zeitlichen Intervallen werden die Einsätze erhöht, damit scheiden die Spieler aus dem Turnier aus, wenn sie ihre Jetons verspielt haben. Aus den Eintrittsgeldern und eventuellen Nachkäufen 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. Die Reihenfolge des Ausscheidens bestimmt die Platzierung der einzelnen Spieler. Jener Spieler, der zuletzt das gesamte Spielkapital gewonnen hat, ist Turniersieger.

- 4 Die Revisionswerberin verfügt über eine vom Magistrat der Stadt Wien ausgestellte Gewerbeberechtigung vom 25. Juni 2001 zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. Sie stellt die Spieltische zur Verfügung und betreut die Kartenspieler in gastronomischer Hinsicht. An den Spielen selbst nimmt sie nicht teil.
- 5 Auf Grund von Abgabemeldungen der Revisionswerberin setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 1 GSpG für die Monate Jänner bis April 2011 bescheidmäßig fest.
- 6 Die dagegen erhobenen Beschwerden wies das Bundesfinanzgericht als unbegründet ab. Rechtlich führte es im Wesentlichen aus, der Gesetzgeber habe mit der am 20. Juli 2010 in Kraft getretenen Glücksspielnovelle 2008 Poker ausdrücklich als Glücksspiel genannt. Erst nach dem hier zu prüfenden Zeitraum (Jänner bis April 2011) habe der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012 über Individualantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig aufgehoben. Aber auch bereits zuvor seien in verschiedenen, mit konkreten Geschäftszahlen angegebenen Verfahren des Bundesfinanzgerichtes Sachverständigengutachten über das Ausmaß der Geschicklichkeits- und Glückskomponente beim Pokerspiel eingeholt worden.





Deren wesentliches Ergebnis sei dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen der Revisionswerberin entgegen zu halten. Für den hier in Rede stehenden Zeitraum gelte aber ohnedies schon die in § 1 Abs. 2 GSpG vorgenommene authentische Interpretation von Poker als Glücksspiel. Durch das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten habe die Revisionswerberin als Unternehmerin im Sinn des § 2 GSpG Glücksspiele veranstaltet oder organisiert und somit Ausspielungen vorgenommen, welche gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz unterlägen. Diese entsprächen den früheren Gewinnstgebühren des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 Gebührengesetz in der bis 31. Dezember 2010 anwendbaren Fassung. Die Revisionswerberin sei nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 GSpG Steuerschuldnerin, weil eine gewerberechtliche Bewilligung nicht die Voraussetzungen als Konzessionär oder Bewilligungsinhaber im Sinn des § 5 GSpG erfülle. Die Revisionswerberin sei durch die Glücksspielabgabe in Höhe von 16 % nicht schlechter gestellt, als sie es durch eine Spielbankabgabe mit 30 % von den Jahresbruttospieleinnahmen der Spiele wäre. Die vom Verfassungsgerichtshof geprüfte Bestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG habe keinen Bezug zu den im Glücksspielgesetz geregelten „Rechtsverkehrsteuern“, weil die aufgehobene Norm lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung zum Inhalt gehabt habe. Weiters sprach das Bundesfinanzgericht aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei, weil es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den aufgezeigten Rechtsfragen der §§ 57 Abs. 1 und 59 GSpG gebe.

- 7 Gegen dieses Erkenntnis erhob die Revisionswerberin zunächst Beschwerde gemäß Art. 144 B-VG an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte mit Beschluss vom 19. Februar 2015, E 293/2015, die Behandlung der Beschwerde ab und trat diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Die behaupteten Rechtsverletzungen in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Freiheit der Erwerbsbetätigung wären zum erheblichen Teil nur Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen



Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen seien zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das Bundesfinanzgericht zu Recht die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG für die in den Pokersalons der Revisionswerberin abgehaltenen Pokerspiele vorgeschrieben habe, insoweit nicht anzustellen. Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG, sowie der Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet werde, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. Es liege grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwerfe. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreite nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

- 8 In der Revision an den Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Revisionswerberin in ihrem Recht, nicht zur Zahlung von Glücksspielabgaben herangezogen zu werden, verletzt.
- 9 Das Bundesfinanzgericht legte die Akten des finanzbehördlichen und des gerichtlichen Verfahrens samt einer Revisionsbeantwortung der vor dem Verwaltungsgericht belangten Behörde mit dem Antrag auf Abweisung der Revision sowie Zuerkennung des Schriftsatzaufwandes vor. Die Revisionswerberin erstattete einen ergänzenden Schriftsatz gemäß § 37 Satz 2 VwGG. Danach wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 8. Februar 2016 zu 28 S 12/16t der Konkurs eröffnet und Mag. Dr. Günther HÖDL, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Schulerstraße 18, zum Masseverwalter bestellt, der nunmehr Partei des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof ist.





10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Das Bundesgesetz zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz - GSpG), BGBl. Nr. 620/1989, (§ 1 Abs. 1 und 2, § 2 Abs. 1 und 4, die Zwischenüberschrift zu § 3, § 4 Abs. 1 und 6, § 59 Abs. 1 in der Fassung der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010; § 22, § 31a, § 57 Abs. 1, § 59 Abs. 2 und § 60 Abs. 24 in der Fassung der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 73/2010; § 57 Abs. 6 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) lautet auszugsweise samt Überschriften:

„Glücksspiele

§ 1. (1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängt.

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungroulette, Poker, ...

...

Ausspielungen

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung im 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).

...

(4) Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

Glücksspielmonopol

§ 3. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol).





Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol

§ 4. (1) Glücksspiele unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn sie

1. nicht in Form einer Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 1 und
2. a) bloß zum Zeitvertreib um geringe Beträge oder
b) nur einmalig zur Veräußerung eines körperlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt werden.

...

(6) Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn

1. die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und
2. nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und
3. die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach Z 1 nicht übersteigt und
4. die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

Ausspielungen nach diesem Absatz dürfen nur an ortsfesten Veranstaltungsorten und nicht über elektronische Medien durchgeführt werden, wobei an ein und demselben Veranstaltungsort monatlich insgesamt höchstens eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib durchgeführt werden darf. Eine Durchführung in Turnierform liegt vor, wenn erst nach dem Ausgang mehrerer Spielrunden die Gewinner der Ausspielung feststehen.

Eine Ausspielung mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib ist ab 1. Jänner 2011 vor ihrer Durchführung dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in elektronischem Weg anzuzeigen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln.

Pokersalon

§ 22. Der Bundesminister für Finanzen kann das Recht zum Betrieb einer weiteren Spielbank durch Erteilung einer Konzession gemäß § 21 übertragen, wenn er diese zum ausschließlichen Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele



ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkt. Dabei reduziert sich das erforderliche eingezahlte Grundkapital auf mindestens 5 Millionen Euro.

Erhebung von Landes- und Gemeindeabgaben

§ 31a. (Grundsatzbestimmung) Die Länder und Gemeinden dürfen die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 und deren Spielteilnehmer sowie Vertriebspartner weder dem Grunde noch der Höhe nach mit Landes- und Gemeindeabgaben belasten, denen keine andere Ursache als eine nach diesem Bundesgesetz konzessionierte Ausspielung zu Grunde liegt. Davon abweichend sind Fremdenverkehrsabgaben zulässig, insoweit die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber sowie deren Spielteilnehmer und Vertriebspartner sowohl nach dem Steuergegenstand als auch nach dem Steuersatz nicht umfangreicher als die anderen Abgabepflichtigen steuerlich belastet werden.

Glücksspielabgaben

§ 57. (1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

...

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,
2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,
3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

...

Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld

§ 59. (1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in den Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages;
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. ...





(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei der Abgabepflicht gemäß § 57:

- 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) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. ...

§ 60. ...

(24) 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.“

12 Der Bundeskanzler hat mit dem am 27. Juli 2012 ausgegebenen BGBl. I Nr. 69/2012 den Spruch des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Juni 2012, G 51/11-8, wie folgt kundgemacht:

- „1. Die Wortfolge ‚zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis‘ in § 60 Abs. 24 des Bundesgesetzes zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz-GSpG), BGBl. Nr. 620/1989, idF BGBl. I Nr. 73/2010, wird als verfassungswidrig aufgehoben.
2. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.“

13 Der Bundeskanzler hat weiters mit dem am 2. August 2013 ausgegebenen BGBl. I Nr. 167/2013 den Spruch des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Juni 2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14 wie folgt kundgemacht:

- „1. Das Wort ‚Poker,‘ in § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz-GSpG), BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. I Nr. 54/2010, § 22 Glücksspielgesetz samt Überschrift, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. Nr. I 73/2010 und § 60 Abs. 24 Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. Nr. I 69/2012, werden als verfassungswidrig aufgehoben.



2. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.“

14 Mit der GSpG Novelle 2008 nahm der Gesetzgeber eine beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen im § 1 Abs. 2 GSpG vor und nannte dabei ausdrücklich auch Poker. Damit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass es für den Rechtsanwender ohne eingehendes Judikaturstudium für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sei, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinn des § 1 Abs. 1 GSpG und somit - sofern kein Ausnahmetatbestand zur Anwendung komme - um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handle. Überdies solle durch die Aufnahme des demonstrativen Katalogs von klassischen Glücksspielen die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des GSpG vermieden werden (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 5). Der Verfassungsgerichtshof hegt dagegen insofern keine Bedenken, als er es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen sieht, wenn dieser das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfGH vom 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012, VfSlg. 19.767/2013).

15 Auch wenn mit dem zuletzt genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes unter anderem das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig aufgehoben wurde, so erfolgte dies im Zusammenhang mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG und wurde im Bundesgesetzblatt am 2. August 2013, also nach dem hier in Rede stehenden Abgabenzeitraum von Jänner bis April 2011, kundgemacht. Der von der Revisionswerberin behaupteten Anlassfallwirkung des erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes steht - unabhängig davon, ob die Revisionswerberin selbst Partei des genannten Verfahrens war - der Umstand entgegen, dass ein Individualantrag keine Anlassfallwirkung auslöst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0148). Bis zur Kundmachung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes im Bundesgesetzblatt am 2. August 2013 ist daher davon auszugehen, dass Poker bereits auf Grund der



beispielhaften Aufzählung im § 1 Abs. 2 GSpG ein Glücksspiel im Sinne des genannten Gesetzes ist.

- 16 Nach den Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis bot die Revisionswerberin in den von ihr betriebenen Kartencasinos als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Damit liegen auch Ausspielungen im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG vor, welche Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Form eines Geldeinsatzes erbringen, sowie bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) in Aussicht gestellt wird.
- 17 Diese Ausspielungen, an denen die Teilnahme unstrittig vom Inland aus erfolgte, unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz. Außerhalb des konzessionierten Glücksspiels treten bei turnierförmiger Ausspielung an die Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers.
- 18 Diese Regelung wurde im Grunde mit der GSpG Novelle 2008 getroffen. Die Glücksspielabgabe nach § 57 ist die allgemeine Abgabe auf Ausspielungen. Sie soll dem bisher auf Glücksspiele anwendbaren Steuersatz des Gebührengesetzes entsprechen und beträgt unverändert 16 % vom Einsatz, sie soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers auch verbotene Pokerturniere erfassen (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 9). Mit der GSpG Novelle 2010 wurde bei Turnieren klargestellt, dass lediglich außerhalb des konzessionierten Glücksspiels anstelle des Einsatzes der vermögenswerte Gewinn tritt. Darüber hinaus werden die Befreiungsbestimmungen, etwa für konzessionierte Spielbanken und Wirtshauspoker damit begründet, dass Doppelbesteuerungen ausgeschlossen werden (ErläutRV 657, BlgNR 24. GP, 9 f).
- 19 Die Befreiungsbestimmungen für die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 6 GSpG sind auf die Revisionswerberin nicht anzuwenden, weil sie weder eine konzessionierte Spielbank im Sinne des § 21 GSpG betrieb noch





Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib im Sinn des § 4 Abs. 6 GSpG („Wirtshauspoker“) durchführte.

- 20 Darüber hinaus kann auch der Argumentation der Revisionswerberin, aus § 57 Abs. 6 und § 59 GSpG ergebe sich, dass nur verbotene Ausspielungen der Abgabe unterlägen, nicht gefolgt werden, weil der Gesetzgeber mit diesen Regelungen - wie bereits dargestellt - nur Doppelbesteuerungen für konzessionierte Spielbanken, Wirtshauspoker und Glücksspielautomaten ausschließen wollte und der Gesetzgeber darüber hinaus durch die GSpG Novelle 2008 mit der neuen Glücksspielabgabe gemäß §§ 57 und 58 GSpG - abgesehen von der Ausweitung auf verbotene Ausspielungen - die bisherigen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG ersetzen wollte (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 11). Damit sollen neben den angesprochenen verbotenen auch erlaubte Ausspielungen erfasst werden. Die von der Revisionswerberin behauptete Einschränkung auf verbotene Ausspielungen findet auch im Gesetzeswortlaut keine Deckung.
- 21 Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ist Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG der Konzessionär nach § 17 Abs. 6 GSpG oder der Bewilligungsinhaber nach § 5 GSpG (erster Teilstrich) oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand (zweiter Teilstrich).
- 22 Da die Revisionswerberin weder Konzessionärin noch Bewilligungsinhaberin für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten ist, kommt hier nur der zweite Teilstrich in Betracht. Um den Veranstalter der Ausspielung als Abgabenschuldner nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ansehen zu können, verlangt das Gesetz das Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses. Systematisch soll nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Bestimmung des § 59 Abs. 2 GSpG geregelt werden, wer zur Zahlung der Abgabe verpflichtet ist. Die Frage, welche Ausspielungen einer Glücksspielabgabe unterliegen oder davon befreit sind, wird im § 57 GSpG geregelt. Um zu vermeiden, dass es für Ausspielungen, die nach § 57 GSpG einer Glücksspielabgabe unterliegen, keinen





Abgabenschuldner geben soll, ist das „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“ nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG im Sinn der im ersten Teilstrich leg. cit. genannten Berechtigungsverhältnisse zu verstehen, um die Z 1 des § 59 Abs. 2 GSpG als abgeschlossenes System sehen zu können. Nach Auffassung der Revisionswerberin, die hier auch eine Gewerbeberechtigung subsumieren will, käme es für diese Konstellationen zu einer Steuerbefreiung, die aber in § 57 Abs. 6 GSpG geregelt ist, und nicht bei einer Bestimmung, wer Schuldner der Abgaben ist, zu erwarten wäre.

- 23 Nach der Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG steht § 2 bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22 GSpG, längstens bis 31. Dezember 2012 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. Mit Ausnahme der Befristung war diese Bestimmung bereits in der GSpG Novelle 2008 enthalten, zu der der Gesetzgeber eingestand, die zwischen dem Bundesminister für Finanzen und einzelnen Unternehmen strittige Frage, ob die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bis dahin gültigen Rechtslage verboten sei, durch die vorliegende Novelle nicht beantworten zu wollen (ErläutRV 658, BlgNR 24. GP, 10).
- 24 Die Lösung dieser Frage ist für die Beurteilung der Glücksspielabgabe schon deshalb nicht relevant, weil davon - wie bereits oben dargelegt - sowohl verbotene als auch erlaubte Ausspielungen unter Bedachtnahme auf die Abgabenbefreiung nach § 57 Abs. 6 GSpG erfasst sind.
- 25 Das Argument der Revisionswerberin, § 60 Abs. 24 GSpG ordne an, dass die Rechtslage vor dem 1.1.2010 weiterhin anwendbar sein solle, ist nicht von dem wesentlich eingeschränkten Wortlaut der zitierten Bestimmung gedeckt, nach der lediglich § 2 GSpG in der Fassung der GSpG Novelle 2008 dem Betrieb eines Pokersalons unter weiteren Bedingungen nicht entgegen steht. Übrigens hätte die Revisionswerberin bei Anwendung der „alten“ Rechtslage eben





Rechtsgeschäftsgebühr gemäß „§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG“ zu zahlen gehabt (vgl. den hg. Beschluss vom 18. Oktober 2016, Ro 2014/16/0041).

- 26 Aber auch wenn die Revisionswerberin die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG einschränkend dahingehend interpretiert, dass sich daraus ergebe, es läge keine Ausspielung gemäß § 2 GSpG in der Fassung vom 1.1.2010 (in der Fassung BGBl. I Nr. 69/1997) vor, ist ihr entgegen zu halten, dass gemäß § 2 Abs. 4 leg. cit. eine Ausspielung auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung zwar nicht vom Unternehmer oder Veranstalter erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird. Es kommt hier also nicht auf das Organisieren, Veranstalten oder Anbieten der Gegenleistung an, sondern vielmehr auf die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung, welche die Revisionswerberin nach dem im angefochtenen Erkenntnis festgestellten Sachverhalt durch das Organisieren von Kartenspielen schuf.
- 27 Soweit die Revisionswerberin argumentiert, § 31a GSpG stehe einer Doppelbesteuerung entgegen und die Einsätze der Spieler unterlägen bereits dem Vorarlberger Kriegsopferabgabegesetz und dem Vorarlberger Vergnügungssteuergesetz, ist entgegen zu halten, dass das Doppelbesteuerungsverbot des § 31a GSpG nur für Konzessionäre und Bewilligungsinhaber nach den §§ 5, 14, 21 und 22 GSpG geregelt ist, über die zu verfügen die Revisionswerberin gar nicht behauptet, und es sich nur an die Länder und Gemeinden, nicht jedoch an den Bundesgesetzgeber richtet.
- 28 Weiters moniert die Revision, dass die hier vorgeschriebene Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG einen Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot darstelle, weil eine Konzessionärin lediglich eine Spielbankenabgabe nach § 28 GSpG von den Einnahmen zu entrichten habe. Folge man der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes, wären die Einsätze jedes einzelnen Spielzuges als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe heranzuziehen, was nach 51 Runden bereits zu einer Steuerbelastung von 99 % führe.
- 29 Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält ein grundsätzliches Verbot von Beihilfen, die mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar sind. Dadurch soll verhindert



werden, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten durch von staatlichen Stellen gewährte Vergünstigungen beeinträchtigt wird, die in verschiedenartiger Weise durch die Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Voraussetzungen für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 AEUV sind die Finanzierung dieser Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen, die Selektivität dieser Maßnahme und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und eine daraus resultierende Verfälschung des Wettbewerbs.

- 30 Der Begriff der Beihilfe umfasst nicht nur positive Leistungen sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.
- 31 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer in einem seine Abgabenschuld betreffenden Abgabenverfahren nicht erfolgreich geltend machen, dass die Befreiung eines anderen Unternehmers (oder dessen niedrigere Besteuerung) eine unionsrechtswidrige Beihilfe sei. Der Schuldner einer Abgabe kann sich also nicht mit der Begründung, die Befreiung (oder eine niedrigere Besteuerung) anderer Unternehmer stelle eine staatliche Beihilfe dar, der Zahlung der Abgabe entziehen. Ein Abgabenschuldner könnte sich nur dann ausnahmsweise auf der Grundlage des Beihilfenverbotes seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn eine Regelung vorläge, nach welcher der Abgabenertrag unmittelbar einer Verwendung zugeführt werden müsste, die ihrerseits die Beihilfenmaßnahme darstellte (vgl. zu Rz 29 bis 31 das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 2016, Ro 2014/17/0117, mwN).
- 32 Ein solcher Ausnahmefall, bei welchem nach der zugrunde liegenden Regelung das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung einer Beihilfe verwendet würde, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Es besteht kein zwingender Zusammenhang zwischen der Glücksspielabgabe und einer allfälligen beihilfenrelevanten Verwendung des Steuerertrages.





- 33 Soweit sich die Revisionswerberin auf das Urteil des EuGH vom 7. September 2006, Rs C-526/04, Laboratoires Boiron SA, bezieht, ist ihr entgegenzuhalten, dass eine solche Erstattung jedenfalls nur dann gewährt werden kann, wenn nachgewiesen ist, dass die Beträge, soweit ihre Erstattung gefordert wird, eine Überkompensierung zugunsten der Konkurrenten darstellen würden (siehe Rn 47 des zitierten Urteils und das hg. Erkenntnis vom 14. November 2013, 2013/17/0029, mwN). Ein derartiger Nachweis wurde nicht angetreten.
- 34 Soweit die Revisionswerberin eine Verletzung von Grundrechten behauptet, ist sie auf den Beschluss des vorweg angerufenen Verfassungsgerichtshofes vom 19. Februar 2015 zu verweisen, in dem eine Verletzung in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, auf Unversehrtheit des Eigentums und auf Freiheit der Erwerbsbetätigung nicht erkannt wurde und auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen angesehen wurde.
- 35 Die von der Revisionswerberin aufgestellte Berechnung über die Steuerbelastung nach 51 Spielrunden vermag nicht zu überzeugen, weil sie von einer nicht dem Gesetz entsprechenden Steuerbelastung des Spielkapitals zu Beginn der jeweiligen Runde anstatt der Einsätze oder der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen des Turniers (vgl. § 57 Abs. 1 GSpG) ausgeht. Die von der Revisionswerberin angegebene Summe der Steuern nach 51 Runden in Höhe von € 394,31 ist somit nicht ins Verhältnis zum Spielkapital zu Beginn der ersten Runde in Höhe von € 400,-- zu setzen, sondern vielmehr zu den Einsätzen, die tatsächlich getätigt wurden, oder zu den in Aussicht gestellten Leistungen. Die Einsätze machen unter Zugrundelegung der Tabelle der Revisionswerberin € 2.464,43 aus, weshalb die Steuerbelastung von € 394,31 dem gesetzlichen Steuersatz von 16 Prozent (vgl. § 57 Abs. 1 GSpG) entspricht. Insofern kann daher mit Blick auf die tatsächlichen Einsätze eine exzessive Steuerbelastung nicht erkannt werden.
- 36 Das von der Revisionswerberin weiters ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft



unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Revisionswerberin liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen. Es ist Sache der Revisionswerberin, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glückspielabgabe entrichtet werden kann.

- 37 Soweit die Revisionswerberin vor dem Verwaltungsgerichtshof ergänzendes Vorbringen zu einem Verstoß gegen die in Art. 56 AEUV normierte Dienstleistungsfreiheit erstattet, steht dem das Neuerungsverbot entgegen (§ 41 VwGG). Dies gilt auch für solche Rechtsausführungen, deren Richtigkeit nur auf Grund von Tatsachenfeststellungen überprüft werden kann, die deshalb unterblieben sind, weil im Verwaltungsverfahren und im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht diesbezüglich nichts vorgebracht wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. September 2014, 2013/16/0025). Diese Grundsätze gelten auch für die Anwendung des Unionsrechts (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Oktober 2011, 2008/17/0113), weshalb das in der Ergänzung zur Revision erstattete Vorbringen, der Spielsalon Bregenz werde intensiv von Kunden aus der Bundesrepublik Deutschland frequentiert und sich daraus die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten des Unionsrechts ergebe, daher dem Neuerungsverbot unterliegt.
- 38 Die Revision erweist sich daher insgesamt als nicht berechtigt und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 39 Der Ausspruch über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 19. Oktober 2017

