



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Steuerrechtliche Rahmenbedingungen
für Pokerspieler im internationalen Vergleich“

verfasst von / submitted by

Elisabeth Haider, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

MMag. Dr. Daniel Varro, LL.M.

DANKSAGUNG

Zuerst möchte ich mich von ganzem Herzen bei meinen Eltern bedanken. Sie haben mich bisher in jeder Lebenslage uneingeschränkt unterstützt und stehen mir stets mit Rat und Tat zur Seite.

Hinsichtlich der vorliegenden Master Thesis danke ich ganz besonders meinem Betreuer Herrn *MMag. Dr. Daniel Varro, LL.M.*, der inhaltlich vorurteilsfrei und bereitwillig die Betreuung meiner Master Thesis übernommen hat. Er ermöglichte mir einen breiten wissenschaftlichen Freiraum und unterstützte mich mit seinen hilfreichen Ratschlägen und interessanten Denkanstößen. Ebenso danke ich unserer Lehrgangsleiterin, Frau *Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger*, für das Master-Thesis Seminar, in dem sie noch den einen oder anderen Input für meine Master Thesis einwarf.

Besonderer Dank gebührt Frau *Mag. Alexandra Wild*, die mir im Rahmen des Seminars „Verfassen einer wirtschaftlichen Arbeit – Methodik“ die Abkürzung- und Zitierregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen (kurz AZR) näher brachte und mir Kontakt zur Glücksspielabteilung des BMF herstellte. Hierbei möchte ich mich auch bei Frau *MMag. Maria Gold-Tajalli* vom BMF herzlich bedanken. Zum einen dafür, dass ich mit ihr über die Einordnung von „Poker“ als Glücksspiel diskutieren durfte und zum anderen für die Bereitstellung von Materialien, die ich in meine Arbeit einfließen ließ.

Ausgesprochen dankbar bin ich auch unserer Programmmanagerin Frau *Mag. Elisabeth Pözl*. Sie stand uns Teilnehmern im Rahmen des Masterlehrgangs stets zur Seite und gab mir während der Abfassung der Master Thesis hilfsbereit Auskunft zur Literaturrecherche.

Ganz speziellen Dank möchte ich meinen Kolleginnen Frau *Mag. Elisabeth Achleitner*, *Mag. Marion Böck* und *Mag. Lisa-Maria Böhm* aussprechen, die mit mir in ausführlichen fachlichen Diskussionen gute Gesprächspartner für die vorliegende Master Thesis waren.

Last but not least möchte ich mich recht herzlich bei all jenen Pokerspielern bedanken, die mir die „Pokerwelt“ näher brachten. Ich durfte sehr interessante Diskussionen mit einzelnen Hobby- als auch Profipokerspielern führen, die mich letztendlich dazu veranlassten, die vorliegende Master Thesis zu verfassen.

Wien, im August 2016

Elisabeth Haider

ABSTRACT

Poker hat sich in den letzten Jahren in Europa etabliert und es gibt immer mehr Pokerspieler, die lediglich vom Pokern leben können. Steuerrechtlich stellt sich die Frage, ob bei einer regelmäßigen Teilnahme an Turnierpokerspielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG vorliegen und ein Pokerspieler somit der Einkommensteuerpflicht unterliegen kann. Nach geltender österreichischer Rechtslage werden Pokergewinne als nicht (einkommen)steuerbares Einkommen behandelt. In Deutschland ist jedoch kürzlich ein Urteil ergangen, indem ein Pokerspieler mit seinen Pokergewinnen einkommensteuerpflichtig war. Die Master Thesis zeigt, ob aufgrund der vergleichbaren Rechtslage in Deutschland die Schlussfolgerungen auf Österreich übertragbar sind. Einerseits soll die Master Thesis die steuerlichen Rahmenbedingungen für Pokerspieler – sowohl Gelegenheits- als auch Profipokerspieler – beleuchten. Andererseits soll die vorliegende Master Thesis zeigen, warum Poker als Glücksspiel definiert wird und ob es sich im Einzelfall um ein Geschicklichkeitsspiel handeln kann und welche Konsequenzen daraus folgen.

Poker game has been established in Europe in the last years and there are more and more professional poker players nowadays. According to tax law there is to put a question mark over the regular participation in tourney poker game. The essential question is if a poker player is subjected to income tax. According to current Austrian law poker profits are not subjected to income tax because poker profits are not taxable. In Germany there has recently been a decision enacted, where a poker player was income taxable with his poker profits. The Master Thesis shows if the legal situation in Germany concerning taxable poker profits is applicable to the Austrian legal situation. On the one hand, the Master Thesis shows why poker game is as a defined as a game of luck and if poker game could be a game of skill in an individual case with the specific consequences.

Inhaltsverzeichnis

ABSTRACT	ii
1 Einleitung	1
1.1 Überblick über den Untersuchungsgegenstand	1
2 Glücksspielrecht in Österreich am Beispiel des Kartenspiels „Poker“ ...	4
2.1 Einführung in das Glücksspielrecht	4
2.2 Glücksspiele iSd GSpG	6
2.2.1 Anwendungsbereich	6
2.2.2 Glücksspielmonopol	7
2.2.2.1 Allgemeines	7
2.2.2.2 Ziele	9
2.2.3 Poker – das Spiel, seine geschichtliche Entwicklung und Regeln	10
2.2.3.1 Geschichte	10
2.2.3.2 Glücksspiel versus Geschicklichkeitsspiel	11
2.2.3.3 Pokervarianten	13
2.2.3.3.1 Draw Poker	13
2.2.3.3.2 Stud Poker	13
2.2.3.3.3 Hold'em Poker	14
2.2.3.4 Ausspielungsformen	15
2.2.3.4.1 Cash Game-Poker	15
2.2.3.4.2 Turnier-Poker	15
2.2.3.4.3 Online-Poker	15
3 Die Behandlung des Glücksspiels „Poker“ im Steuerrecht	18
3.1 Einkommensteuer	18
3.1.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	18
3.1.2 Einkommen	20
3.1.2.1 Nicht steuerbares Einkommen	20
3.1.2.1.1 Gewinne aus Glücksspielen und Wetten	20
3.1.2.1.2 Steuerbares Einkommen	22
3.1.2.2.1 Abgrenzung steuerbares Einkommen und nicht steuerbares Einkommen	22
3.1.2.2.2 Einkunftsarten	25
3.1.2.2.2.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	27
3.1.2.2.2.1.1 Hobbyspieler versus Profispieler	27
3.1.2.2.2.1.2 Tatbestandsmerkmale	33
3.2 Umsatzsteuer	41
3.2.1 Charakterisierung	41
3.2.2 Nicht steuerbare Umsätze und steuerbare Umsätze	41
3.2.2.1 Steuerbare Umsätze	44
3.2.2.1.1 Umsatzsteuer auf Pokergewinne	45
3.2.2.1.2 Steuerbefreiungen § 6 UStG	47
3.2.2.1.2.1 Glücksspiele	47
3.3 Fazit	48

4	Österreich – ein Steuerparadies für Pokerspieler	52
4.1	<i>Der Fall „Eddy Scharf“ – ein Präzedenzfall?</i>	52
4.2	<i>Steuerrechtliche Situation für Pokerspieler in Österreich</i>	55
4.3	<i>Die Behandlung von Pokergewinnen im internationalen Steuerrecht</i>	58
4.3.1	EU-Recht	58
4.3.2	Doppelbesteuerungsabkommen	60
4.3.2.1	Spielgewinne im Ausland	60
4.3.3	Ländervergleich – Gibt es weitere Steuerparadiese für Pokerspieler?	63
4.3.4	Fazit	64
5	Resumée	66
6	Literaturverzeichnis	69
6.1	<i>Monografien und Kommentare</i>	69
6.2	<i>Beträge in Sammelwerken</i>	69
6.3	<i>Beiträge in Fachzeitschriften</i>	69
6.4	<i>Judikatur</i>	70
6.5	<i>Erlässe, Auskünfte und Richtlinien</i>	70
6.6	<i>(Geschäfts-)berichte</i>	70
6.7	<i>Beiträge in Zeitungen</i>	71
6.8	<i>Internetquellen</i>	71
7	Abkürzungsverzeichnis	72
8	Abbildungsverzeichnis	74

1 Einleitung

1.1 Überblick über den Untersuchungsgegenstand

Das beliebte Kartenspiel „Poker“ hat sich in den letzten Jahren in Europa etabliert und sich aufgrund des Internets stark ausgebreitet.¹ Es gibt immer mehr Pokerspieler, die heute lediglich vom Pokern leben können. Die grundlegende Frage, ob Poker ein Glücks- oder doch eher Geschicklichkeitsspiel ist, wird seit vielen Jahren diskutiert. Spielt man in seiner Freizeit Poker, so liegt ein Glücksspiel iSd § 1 Abs 1 und 2 GSpG vor. Die viel entscheidendere Frage ist aber, ob bei einem Pokerspieler, der durch die Teilnahme an Pokerturnieren regelmäßig Gewinne erzielt, nicht eher die Elemente des Geschicklichkeitsspiels überwiegen. Vor allem bei der Ausspielungsform „Pokerturnier“ kann ein Pokerspieler anhand seiner mathematischen als auch psychologischen Fähigkeiten den Spielausgang beeinflussen kann. Dies würde die Kategorisierung von Poker als Glücksspiel jedoch verneinen.

In Österreich gibt es in der Thematik um Poker einen Graubereich, der schrittweise reduziert wird. Nach geltender Rechtslage werden nämlich Pokergewinne in Österreich nicht besteuert.² ZB in den USA wird Poker bereits seit 1980 als Beruf anerkannt und werden Steuern darauf erhoben.³ Eine klare Abgrenzung zwischen Hobby- und Profispieler ist aus (steuer-)rechtlicher Sicht von wichtiger Bedeutung, da davon eine mögliche Steuerpflicht der natürlichen Person (des Pokerspielers) abhängt. Die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung schließt die Besteuerung der Pokergewinne aus. Ein Profipokerspieler erzielt jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ist mit seinen Spielgewinnen einkommensteuerpflichtig.⁴ Einkommen ist nämlich nur dann steuerbar, wenn die Einkünfte unter die 7 Einkunftsarten gem § 2 Abs 3 EStG fallen. Bei Vermögenszugängen wie Gewinne aus Glücksspielen (z.B. Pokergewinne) und Wetten handelt es sich um nicht steuerbares Einkommen, daher unterliegt ein Pokerspieler mit seinen Gewinnen grundsätzlich auch nicht der Einkommensteuer.⁵

Allerdings stellt sich die Frage, ob bei einer regelmäßigen Teilnahme an Turnierpokerspielen Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb iSd des EStG vorliegen und ein Pokerspieler somit der

¹ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 14.

² EStR 2000 Rz 101.

³ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 14.

⁴ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

⁵ EStR 2000 Rz 101.

Einkommensteuerpflicht unterliegen kann. In Deutschland ist bereits ein Urteil ergangen, in dem Spielgewinne eines berufsmäßigen Pokerspielers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert wurden.⁶ Bislang hat sich die Finanzverwaltung in Österreich in dieser Thematik sehr großzügig gehalten und darauf verwiesen, dass es sich bei Pokergewinnen eines Pokerspielers um nicht steuerbares Einkommen handelt und somit nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegt. Im Rahmen der Master Thesis wird untersucht, ob aufgrund der vergleichbaren Rechtslage in Deutschland die Schlussfolgerungen der genannten Thematik auch auf Österreich übertragbar sind.

Die Master Thesis besteht aus drei wesentlichen Kapiteln:

- Glücksspielrecht in Österreich am Beispiel des Kartenspiels „Poker“
- Die Behandlung des Glücksspiels „Poker“ im Steuerrecht
- Österreich – ein Steuerparadies für Pokerspieler?

Die letzten beiden Kapitel stellen das Kernstück der Master Thesis dar. Im Folgenden werden die Themen der einzelnen Kapitel kurz vorgestellt.

Kapitel 2: Glücksspielrecht in Österreich am Beispiel des Kartenspiels „Poker“

Dieses Kapitel soll die rechtlichen Rahmenbedingungen für Glücksspiel (Schwerpunkt „Poker“) in Österreich aufzeigen. Es werden zum einen der Begriff „Glücksspiel“ gemäß § 1 Abs 1 und Abs 2 GSpG genauer definiert und zum anderen auf das Glücksspielmonopol Österreichs näher eingegangen. Es wird erläutert, warum dem Bund das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, mit einigen Ausnahmen, vorbehalten wird und welche Ziele der Staat damit verfolgt. Weiters wird das Kartenspiel „Poker“ definiert, vor allem die entscheidende Frage, ob es sich bei Poker um ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel handelt, wird genauer erörtert. Auch über die geschichtliche Entwicklung und die wichtigsten Regeln des Spiels wird ein kurzer Überblick gegeben.

Kapitel 3: Die Behandlung des Glücksspiels „Poker“ im Steuerrecht

Das Kapitel 3 soll die steuerlichen Rahmenbedingungen für Pokerspieler (sowohl Freizeitspieler als auch Pokerprofispieler) beleuchten. Es werden einkommensteuerrechtliche sowie umsatzsteuerrechtliche Themen behandelt. Beim Unterkapitel „Einkommensteuer“ wird zwischen steuerbarem und nicht steuerbarem Einkommen unterschieden, letzterem werden Gewinne aus Glücksspielen und Wetten zugeordnet. Erzielt aber ein Pokerspieler durch die Teil-

⁶ BFH 16.09.2015, X R 43/12.

nahme an Pokerturnieren regelmäßig Gewinne, stellt sich aus einkommensteuerrechtlicher Sicht die Frage, ob in diesem Fall ein Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG vorliegt. Auf die einzelnen Merkmale eines Gewerbebetriebes iSd EStG wird näher eingegangen und anhand vergleichbarer Entscheidungen und Urteile auf einen Pokerprofispieler umgelegt. Beim Unterkapitel „Umsatzsteuer“ wird vor allem definiert, ob es sich bei einem Pokerprofispieler um einen Unternehmer iSd § 2 UStG handelt. Des Weiteren wird festgelegt, ob ein Pokerspieler auch der Umsatzsteuer unterliegen kann.

Kapitel 4: Österreich – ein Steuerparadies für Pokerspieler

Dieses Kapitel soll festhalten, ob Österreich ein Steuerparadies für Pokerspieler ist. Es wird konkret auf ein deutsches Urteil (BFH 16.09.2015, X R 43/12) näher eingegangen und untersucht, ob es sich bei dem Fall „Eddy Scharf“ um einen Präzedenzfall handelt und somit das deutsche Recht auf das österreichische Recht unmittelbar übertragbar ist. Auch werden die Pokergewinne eines Pokerspielers im internationalen Steuerrecht erörtert und festgelegt, ob es noch weitere Steuerparadiese für Pokerspieler gibt bzw. in welchem Land es sich für einen Pokerspieler profitiert ansässig zu werden. Es wird auch aufgezeigt, ob es ein Doppelbesteuerungsabkommen für Pokerspieler in Frage käme und wie ausländische Gewinne eines Spielers überhaupt zu behandeln sind.

Zusammenfassend soll die vorliegende Master Thesis einerseits zeigen, warum Poker als Glücksspiel definiert wird und ob es sich im Einzelfall um ein Geschicklichkeitsspiel handeln kann. Andererseits werden die steuerlichen Rahmenbedingungen für Pokerspieler – sowohl Freizeitspieler als auch berufsmäßige Pokerspieler – beleuchtet.

2 Glücksspielrecht in Österreich am Beispiel des Kartenspiels „Poker“

2.1 Einführung in das Glücksspielrecht

In Österreich nimmt heutzutage das Spiel, vor allem das Glücksspiel, eine immer wichtigere Rolle ein. Das Thema Glücksspiel zählt für viele Menschen bereits zum gesellschaftlichen Leben und wird auch in Zukunft, vor allem aus (steuer-) rechtlicher Sicht, immer bedeutender werden. Egal ob jung oder alt, das Spielen nimmt heute nicht nur im Kindesalter eine besagte Rolle ein, sondern auch im hohen Alter. Der Arbeiter spielt beispielsweise im Gasthaus Karten, die Hausfrau füllt ihr Gewinnspiel aus und immer mehr interessieren sich für das Kartenspiel „Poker“.⁷

2014 – ein Jahr der Millionäre. Im Jahr 2014 gelang es insgesamt 268 Personen in Österreich 100.000 EUR oder mehr zu gewinnen. 55 davon erzielten sogar Gewinne in Millionenhöhe. Ein Tiroler durfte sich über den zweithöchsten Gewinn in der österreichischen Glücksspielgeschichte freuen, denn dieser knackte als einzige Person bei EuroMillionen den Europot und gewann mehr als 54,3 Mio EUR. Die Gewinnerbilanz der Österreichischen Lotterien hinterlässt für das Jahr 2014 Eindruck, denn so viele Millionäre gab es noch nie zuvor.⁸

Das Spielen ist ein dem Menschen angeborener Trieb.⁹ Der niederländische Kulturanthropologe Johann Huizinga definierte das Spiel als „eine freiwillige Handlung oder Beschäftigung, die innerhalb gewisser festgesetzter Grenzen von Zeit und Raum nach freiwillig angenommenen, aber unbedingt bindenden Regeln verrichtet wird, ihr Ziel in sich selber hat und begleitet wird von einem Gefühl der Spannung und Freude und einem Bewusstsein des ‚Andersseins‘ als das ‚gewöhnliche Leben‘“.¹⁰

Grundsätzlich unterscheidet man zwischen 3 Arten von Spielen: Geschicklichkeitsspielen, Glücksspielen und gemischten Spielen.¹¹ Bei Geschicklichkeitsspielen beeinflusst die Geschicklichkeit, nämlich Faktoren wie Berechnung, Routine und Kombinationsgabe, den Ausgang des Spiels.¹² Auf die genauere Abgrenzung zwischen Geschicklichkeits- und Glücksspielen wird in Kap 2.2.3.1 anhand des Kartenspiels Poker sowie in Kap 3.1.2.2.1.1 Einkünfte

⁷ Hofer, Karriereziel Poker, 14.

⁸ Österreichische Lotterien Gesellschaft m.b.H., Geschäftsbericht 2014, 24.

⁹ Vgl. Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² 23.

¹⁰ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 11 mwN.

¹¹ Kohl, Glücksspielmonopol, 5.

¹² Vgl. Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 3.

aus Gewerbebetrieb näher eingegangen. Der Begriff des Glücksspiels wird in Kap 2.2 erläutert.

Bereits in der Antike beschäftigte sich der Mensch mit dem Spiel, vor allem mit dem Würfelspiel. Im alten Rom waren sogar Glücksspiele nur an bestimmten Tagen im Jahr erlaubt bzw verboten.¹³ Das Glücksspielrecht entwickelte sich im europäischen Raum sehr unterschiedlich, in Österreich war das Glücksspiel lange nicht geregelt. Das heutige österreichische Glücksspielwesen baut auf dem Glücksspielgesetz (GSpG) aus dem Jahr 1989 auf und hat sich vor allem durch die GSpG-Nov 2008, 2010, durch Art 80 BudgetbegleitG 2011 sowie weitere kleinere Novellen ergänzt.¹⁴

Glücksspiele haben oft einen negativen Ruf, einerseits durch adäquate Präsentation in Filmen bzw Kinos, andererseits durch Medien, in denen man immer wieder von einer verspielten Existenz liest.¹⁵ Das Glücksspielrecht bringt wahrhaftig nicht nur positive Affekte wie Unterhaltung und Entspannung, sondern auch Risiken wie beispielsweise die Gefährdung von Spielsucht mit sich. Österreich hat nach Großbritannien europaweit jährlich die höchsten Spiel- und Wetteinsätze pro Haushalt, im Jahr 2006 erzielten die spielfreudigen ÖsterreicherInnen Spiel- und Wetteinsätze iHv 3.122 EUR pro Haushalt.¹⁶ Das Institut für interdisziplinäre Sucht- und Drogenforschung (ISD) veröffentlichte im Jahr 2011 eine Studie zur „Österreichischen Studie zur Prävention der Glücksspielsucht“. 2015 präsentierte das Institut einen weiteren Bericht zum Glücksspielverhalten der ÖsterreicherInnen. Die Ergebnisse hierzu blieben weitgehend konstant. Insgesamt zeigen 64.000 Personen, das sind 1,1% der österreichischen Bevölkerung, im Alter von 14 bis 65 ein problematisches Spielverhalten auf. Männer sind eher als Frauen suchtgefährdet und auffällig ist, vor allem die Altersgruppe der 14 bis 30 Jährigen sind am stärksten betroffen. Der durchschnittliche Geldeinsatz pro Monat beträgt 57 EUR im Jahr 2015.¹⁷

¹³ Vgl Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² 23.

¹⁴ Kohl, Glücksspielmonopol, 5ff.

¹⁵ Hofer, Karriereziel Poker, 47.

¹⁶ Hofer, Karriereziel Poker, 45.

¹⁷ Institut für interdisziplinäre Sucht- und Drogenforschung, Glücksspielverhalten und Glücksspielprobleme, 3.

2.2 Glücksspiele iSd GSpG

2.2.1 Anwendungsbereich

Das österreichische Glücksspielrecht definiert in § 1 GSpG all jene Spiele, die auf Basis des in § 3 GSpG festgelegten Glücksspielmonopols in ihrer Durchführung dem Bund bzw einem von diesem ermächtigten Konzessionär¹⁸ vorbehalten sind, abgesehen der Ausnahmen des Glücksspielmonopols gem § 4 GSpG.¹⁹

Ein Glücksspiel (auch Hazardspiel²⁰ genannt) im Sinne des Bundesgesetzes ist gem § 1 Abs 1 GSpG ein **„Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.“** Das heißt, das Ereignis, welches über Gewinn oder Verlust entscheidet, hängt bei einem Glücksspiel ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall ab und liegt außerhalb des Willens der beteiligten Personen.²¹ „Vorwiegend“ bedeutet, dass sich nicht mehr eine berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern nur noch durch Hoffen – einer irrationalen Einstellung – auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spiels gesetzt werden kann. Der naheliegende mathematisch-statistische Ansatz, die vorwiegende Zufallsabhängigkeit sei dann anzunehmen, wenn das Ergebnis mindestens 51 Prozent vom Zufall abhängt, ist mittlerweile nicht mehr aktuell.²² Nach Rechtsansicht des BMF hängt die Beurteilung der Glücksspieleigenschaft eines Spiels zum einen von einer Einzelbetrachtungsweise und zum anderen von einer Durchschnittsbetrachtungsweise ab.²³

Da sich die Definition des Glücksspiels ursprünglich aus dem Strafrecht entwickelt hat, gehen Rsp und Lehre inhaltlich von der Deckungsgleichheit der Glücksspielbegriffe des § 1 Abs 1 GSpG und des § 168 Abs 1 StGB aus.²⁴ Für die Legaldefinition des Glücksspielbegriffes des GSpG und des StGB ist zusätzlich erforderlich, dass es sich um einen entgeltlichen Glücksvertrag²⁵ handelt.²⁶

Klassische Spiele wie Roulette, Beobachtungsroulette, **Poker**, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten zählen laut Gesetzgebung zu den Glücksspielen. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist zudem der Bundesminis-

¹⁸ Vgl §§ 14, 21 GSpG.

¹⁹ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 36.

²⁰ abgeleitet vom französischen *hasard*, dt Zufall; Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, FN 2.

²¹ Vgl Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 1 und Rz 7.

²² Vgl Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 5.

²³ Vgl Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 6; Vgl. auch Kap 2.2.3.1.

²⁴ Vgl Kohl, Glücksspielmonopol, 17; Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 1.

²⁵ Vgl §§ 1267 ABGB (Glücksverträge).

²⁶ Vgl Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 1.

ter²⁷ für Finanzen ermächtigt, durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu definieren, von welcher bislang aber nicht Gebrauch gemacht wurde.²⁸ Poker wurde erst mit der GSpG-Novelle 2008 ausdrücklich und rechtsverbindlich als Glücksspiel genannt.²⁹ Bei der Einordnung von Poker als Glücksspiel gehen die Meinungen oft weit auseinander, weil bei Poker das Ergebnis oft nicht ausschließlich vom Zufallsfaktor abhängt, sondern auch das Können – also Geschicklichkeit – ausschlaggebend ist. Rechtlich wird immer wieder diskutiert, ob es sich bei Poker nun um ein Glücks- oder doch Geschicklichkeitsspiel (und somit nicht dem Glücksspielgesetz unterliegt) handelt, denn daraus leitet sich auch die Regulierung sowie Besteuerung ab.³⁰

2.2.2 Glücksspielmonopol

2.2.2.1 Allgemeines

§ 3 GSpG regelt das Glücksspielmonopol, welches das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anders bestimmt³¹, dem Bund vorbehalten ist.³² Das staatliche Glücksspielmonopol umfasst sämtliche Bestimmungen des §§ 1 und 2 GSpG sowie des § 4 GSpG.³³ Gesetzgebung und Vollziehung sind in Angelegenheiten wie des Monopolwesens gem Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG Aufgabe des Bundesgesetzgebers.³⁴ Dieser Kompetenztatbestand wird von hL auch als Kompetenz-Kompetenz³⁵ verstanden.³⁶ Der Gesetzgeber kann einzelne Glücksspiele vom Monopol ausnehmen, zudem ist er auch nicht dazu verpflichtet, eine Monopolstruktur zu schaffen.³⁷

Der Bund ist befugt, sein Recht zur Durchführung von ihm vorbehaltenen Glücksspielen an Dritte zu übertragen, soweit dies im GSpG ausdrücklich geregelt ist.³⁸ Der Staat muss dabei aber nicht sein Glücksspielmonopol als Ganzes übertragen, er kann auch wie zB bei Lotto

²⁷ Der im GSpG verwendete Begriff des „Bundesministers“ gilt für beide Geschlechter, auch wenn das GSpG nicht zwischen Bundesminister und Bundesministerin unterscheidet.

²⁸ Vgl. Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² 53 und § 1 Rz 11.

²⁹ Winkler, Poker und Pokerspielsalons, 105.

³⁰ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 52ff; vgl. auch Kap 2.2.3.1 und Kap 3.1.2.2.1.1.

³¹ Vgl. § 4 GSpG Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol wie zB Glücksspielautomaten oder Kartenspiele in Turnierform (auch Pokerturniere).

³² Vgl. § 3 GSpG.

³³ Vgl. Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 5.

³⁴ Vgl. Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 1.

³⁵ „Unter der Kompetenz-Kompetenz“ versteht man die Kompetenz zur Verteilung der Kompetenzen.“

³⁶ Vgl. Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 4.

³⁷ Heindler, Das staatliche Glücksspielmonopol, ÖJZ 2013, 252 (253).

³⁸ Vgl. Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 6; Heindler, Das staatliche Glücksspielmonopol, ÖJZ 2013, 252 (253).

gem § 14 GSpG Konzessionen³⁹ zur Ausübung erteilen. Einer Konzessionserteilung ist eine öffentliche Interessentensuche voranzugehen und muss den Grundsätzen der Transparenz und der Nichtdiskriminierung gleichkommen. Diese Interessentensuche ist öffentlich bekannt zu geben und für die Begutachtung der Interessensbekundungen ist ein beratender Beirat zu schaffen.⁴⁰ Die Konzessionäre unterliegen dabei einer strengen Aufsicht durch die BMF. Der Bund kontrolliert, ob sich die Konzessionäre im Bereich der ihnen erteilten Konzession bewegen und ob sie keine expansionistische Politik betreiben.⁴¹ Eine Konzessionserteilung nach § 14 GSpG löst jedoch keine Umwandlung des Staatsmonopols in ein Privatmonopol aus, da der Bund einziger Monopolinhaber bleibt.⁴² Geschicklichkeitsspiele wie beispielsweise Backgammon sind vom Glücksspielmonopol nicht erfasst, da § 3 GSpG lediglich auf der in § 1 GSpG genannten Glücksspielen anwendbar ist.⁴³

Das GSpG teilt den Glücksspielbereich in drei wesentliche Teile auf, wovon nur die ersten beiden vom Glücksspielmonopol des Bundes erfasst sind. Das staatliche Glücksspielmonopol umfasst den Lotteriebereich, welcher gem § 14 Abs 1 GSpG an nur einen Konzessionär übertragen wird sowie den Kasinobereich (großes Glücksspiel), dem gem § 21 Abs 4 GSpG höchstens 15 Konzessionen im Sinne des Abs 1 erteilt werden.⁴⁴ Der dritte Bereich, das „kleine Glücksspiel“⁴⁵, unterliegt gem § 4 GSpG ex lege nicht dem Glücksspielmonopol, sondern fällt gem Art 15 Abs 1 iVm Abs 3 B-VG unter die Regelungszuständigkeit der Länder.⁴⁶

Die Österreichische Lotterien Gesellschaft m.b.H. ist in Österreich für Lotterien Konzessionsinhaber und bietet Ausspielungen nach §§ 6 bis 12b GSpG an. Darunter fallen beispielsweise „Lotto „6 aus 45“, Euromillionen, Joker, Toto, Torwette, Zahlenlotto 1-90, TOITOITOI, Rubbellos, Brieflos, Klassenlotterie und Bingo“.⁴⁷ Die Casinos Austria AG betreibt aufgrund der ihr gem § 21 GSpG erteilten Konzessionen 15⁴⁸ Spielbankenbetriebe österreichweit und

³⁹ § 14 GSpG regelt die Voraussetzungen der Konzessionserteilung im Bereich der Ausspielungen. Die Legaldefinition für Ausspielungen wird durch § 2 Abs 1 GSpG geregelt. „Demnach sind unter Ausspielungen Glücksspiele zu verstehen, „bei denen der Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt““; *Buchta*, Glücksspiel 12.

⁴⁰ *BMF*, Glücksspiel Bericht 2010-2013, 15.

⁴¹ *BMF*, Glücksspiel Bericht 2010-2013, 2.

⁴² Vgl. *Strejcek/Bresich*, Glücksspielgesetz² § 14 Rz 2.

⁴³ Vgl. *Strejcek/Bresich*, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 8.

⁴⁴ Vgl. §§ 14, 21 GSpG; *Buchta*, Glücksspiel, 7.

⁴⁵ zB Glücksspielautomatenspiele.

⁴⁶ *Buchta*, Glücksspiel, 7.

⁴⁷ *Buchta*, Glücksspiel, 35.

⁴⁸ Die Glücksspielgesetz-Novelle 2010 erhöhte die Anzahl an Konzessionen von 12 auf 15; vgl. auch *Hofer*, Karriereziel Pokerprofi, 27.

bietet Lebendspiele⁴⁹ wie Black Jack oder Poker an.⁵⁰ Das beliebte Kartenspiel Poker unterliegt seit der GSpG-Novelle 2010 dem Glücksspielmonopol und beruht auf der Grundlage des Art 10 Abs 1 Z4 B-VG.⁵¹

2.2.2.2 Ziele

Da die Gesetzgebung der Meinung ist, der Spieltrieb des Menschen könne nicht zur Gänze unterdrückt werden und dies zudem nicht ziele führend wäre, versucht der Staat diesen Spieltrieb anhand des in § 3 GSpG definierten Glücksspielmonopols in geordnete Bahnen zu lenken und vom Staat zu kontrollieren.⁵²

Anhand einer bundesweiten Regelung des Glücksspiels sorgt das BMF für die Schaffung eines legalen Spielangebots für Spieler. Da ein gänzlich Verbot von Glücksspielen illegale Glücksspiel sowie Kriminalität nur fördern würde, ist eine gesetzliche Regelung des Glücksspielwesens unabdingbar.⁵³ Der Gesetzgeber verfolgt mit der Schaffung des GSpG nicht nur ordnungspolitische Ziele, sondern auch fiskalische Aspekte.

Im Rahmen der vorrangigen ordnungspolitischer Ziele werden angestrebt:

- „Vermeidung krimineller Handlungen
- die Vermeidung wirtschaftlicher Existenzgefährdung
- Finanzmarktstabilität
- Jugendschutz⁵⁴
- Konsumentenschutz⁵⁵

Die fiskalischen Interessen umfassen:

- „Erzielung des bestmöglichen Abgabenertrages für den Bund durch bundesgesetzliche Vorschriften für Konzessionsabgabe und Wettgebühr
- Leichte, verwaltungstechnisch einfach und demnach kostensparende Einhebung der Abgaben
- Keine Steuerabflüsse in große und Niedrigsteuerländer zufolge unterschiedlicher Quoten und Hauptpreise⁵⁶

⁴⁹ Lebendspiele umfassen all jene Glücksspiele, die persönlich von einem Croupier geleitet werden.

⁵⁰ Buchta, Glücksspiel, 37.

⁵¹ Heindler, Das staatliche Glücksspielmonopol, ÖJZ 2013, 252 (253).

⁵² Vgl Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² 24.

⁵³ Vgl Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 3 Rz 9.

⁵⁴ Es haben nur volljährige Personen Zutritt zu Spielbanken; vgl auch § 25 GSpG.

⁵⁵ Buchta, Glücksspiel, 8.

Die Konzessionäre werden zudem von dem BMF kontrolliert, ob sie unangemessene Werbung zur Förderung des natürlichen Spieltriebs der Spieler betreiben. Des Weiteren dürfen sie das Spielen auch nicht verharmlosen und ihm kein positives Image verleihen, wie zB dass die Einnahmen aus Glücksspielen für Aktivitäten im Allgemeininteresse verwendet werden. Mit dem AbgÄG 2012 richtete die BMF eine Stelle für Spielerschutz ein, um eine inhaltliche, wissenschaftliche und finanzielle Unterstützung des Spielerschutzes anzubieten.⁵⁷

Auch Argumente wie Terrorismusfinanzierung und Geldwäsche zählen im Rahmen der Regulierung des Glücksspiels zu den weiteren Absichten des Staates. Da laufend Geldbeträge in Casinos ein- und ausbezahlt werden, ohne entsprechenden Belegen wie zB Rechnungen oder Bestellungen wie in anderen Branchen, ist Glücksspiel anfällig für Geldwäsche. Oft wird Schwarzgeld schlicht als erwirtschafteter Gewinn angegeben. In den letzten 10 Jahren wurden aber noch nie so wenig Anzeigen in Österreich wie im Jahr 2015 erstattet. 2015 zeigt eine Gesamtzahl von 517.870 angezeigten Fällen, im Jahr 2009 waren es beispielsweise noch 591.597, davon 254 Strafanzeigen im Zusammenhang mit Geldwäsche.⁵⁸

Zusammenfassend ist festzuhalten, das Ziel des staatlichen Glücksspielmonopol ist es, folgende drei wesentliche Bereiche zu verhindern: Manipulation, Geldwäsche und Wildwuchs.⁵⁹

2.2.3 Poker – das Spiel, seine geschichtliche Entwicklung und Regeln

2.2.3.1 Geschichte

Das Glücksspiel hat in Österreich eine lange Tradition und wer denkt, Poker sei wie viele andere Sachen eine Erfindung aus Amerika, liegt falsch. Bereits im 13. Jahrhundert kamen Kartenspiele in China vor, in Europa erstmals 1360.⁶⁰ Das deutsche Poch bzw das französische Poque waren damals Vorläufer und Formen des Pokerspiels, welche 1441 in Straßburg erstmalig gespielt wurden. Französische Auswanderer führten das Poque in Amerika ein, wo sich im 19. Jahrhundert daraus das heute bekannte Pokerspiel entwickelte. „Poch“ und „Poque“ leiten sich vom Verb „pochen“ (englisch „to poke“). Der heute weltweit bekannte Name „Poker“ wurde im Jahre 1836 nachgewiesen und wurde um 1850 oftmals auf den Dampfern von Mississippi gespielt. Das „Bluffen“⁶¹ beim Poker verleitete viele Spieler früher dazu die

⁵⁶ Buchta, Glücksspiel, 8.

⁵⁷ BMF, Glücksspiel Bericht 2010-2013, 2ff.

⁵⁸ Hofer, Karriereziel Poker, 50; .BK, Polizeiliche Kriminalstatistik Jahresbericht 2015, 56.

⁵⁹ Hofer, Karriereziel Poker, 50.

⁶⁰ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 26ff.

⁶¹ Unter „Bluffen“ versteht man das Repräsentieren eines guten Blattes, obwohl man ahnt, dass man den gegnerischen Karten unterlegen ist.

Grenze des bewussten und erlaubten Täuschens zu überschreiten, da es meist doch um viel Geld ging. Sogenannte Falschspieler zogen anderen Spielern auf unerlaubte Weise das Geld aus den Taschen. Poker verdankt leider auch heute noch seinem oft schlechten und düsterem Image einem von Hollywood geprägten Mythos des Wilden Westens. Dieser Mythos besagt, dass Falschspieler mit dem berühmten „Ass im Ärmel“ ihre Spielgegner betrogen haben und sich dann oft in Schlägereien oder Zweikämpfen mit Pistolen wiederfanden.⁶²

In den letzten Jahrzehnten hat sich das Kartenspiel „Poker“ rasant weiterentwickelt. Alte Pokervarianten wurden in den 60er von Texas Hold'em abgelöst und 1970 wurde mit der ersten World Series of Poker (kurz WSOP) ein Grundstein für die zukünftige Entwicklung des beliebten Kartenspiel gelegt. Die erste WSOP wurde in Las Vegas abgehalten, da Nevada damals der einzige Bundesstaat war, in dem Glücksspiele legal zugelassen waren. Durch die Kombination der World Series of Poker mit Internet und Fernsehen gelang der große Durchbruch. 1997 konnte man bereits erstmalig Onlinepoker spielen, welches Personen ermöglichte, zu jeder Tageszeit auf der ganzen Welt ihr spielerisches Können unter Beweis zu stellen. Der Pookerboom wurde dann mit der WSOP 2003 ausgelöst. Der Sieger, ein unbekannter Anfänger qualifizierte sich mit einem 40 \$ Turnier für die WSOP und räumte den ersten Preis iHv 2.500.000 \$ ab.⁶³

2.2.3.2 Glücksspiel versus Geschicklichkeitsspiel

Grundlegend kann es sich beim einem Kartenspiel um ein Glücksspiel gem § 1 Abs 1 GSpG als auch um ein Geschicklichkeitsspiel – und somit nicht unter das GSpG fallend – handeln. Kartenspiele wie zB Poker, welche in Kasinos angeboten werden, unterliegen dem GSpG, wenn die „Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt“.⁶⁴ Die Zufallsabhängigkeit stellt eine wesentliche Komponente für die Beurteilung des Kartenspiels Poker dar. Ein wichtiges Merkmal eines Glücksspiel ist: „Ohne die ungewisse und unvorhersehbare, rational nicht beeinflussbare Kausalität aus Zufall für das alternative Spielergebnis von Gewinne und Verlust, gibt es kein Glücksspiel im Rechtssinn.“⁶⁵ Einerseits hängt die Beurteilung der Glücksspieleigenschaft eines Spiels von einer Einzelbetrachtungsweise und andererseits von einer Durchschnittsbetrachtungsweise ab.⁶⁶ Das Gegenteil eines Glücksspiels sei ein Geschicklichkeitsspiel, für das gilt: „Kein Glücksspiel liegt dann vor,

⁶² Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 27.

⁶³ Hofer, Karriereziel Poker, 78ff; Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 27.

⁶⁴ Vgl Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 19.

⁶⁵ Winkler, Poker und Pokerspielsalons, 18.

⁶⁶ Vgl Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 6.

wenn die Geschicklichkeit oder Können über den Gewinn oder Verlust entscheiden.“⁶⁷ In Österreich zählen beispielsweise Schach, Bridge, Tarock sowie das österreichische Schnapsen zu den Geschicklichkeitsspielen und unterliegen somit nicht dem GSpG.⁶⁸

Die zentrale Frage bezüglich der Einordnung von Poker, die vor allem aus steuer- als auch strafrechtlicher Sicht wichtig ist, lautet: Handelt es sich bei **Poker** um ein **Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel**? Die Einordnung von Poker aus rechtlicher Sicht zieht weitreichende Konsequenzen mit sich und wird auch heute noch oftmals mit Rechtsunsicherheit verbunden. Eine klare Abgrenzung ist jedoch wichtig, da sich daraus Regulierung und Besteuerung ableiten.⁶⁹ Seit der GSpG-Novelle 2010 ist Poker unter die Bestimmung des § 1 Abs 1 GSpG subsumierbar, im Einzelfall hängt es jedoch von den jeweiligen Spielregeln bei den verschiedensten Pokervarianten ab, ob es sich um ein Glücks- oder doch Geschicklichkeitsspiel handelt.⁷⁰ Der Bund hat mit der Einstufung von Poker als Glücksspiel die Möglichkeit zur Regulierung und schafft sich unter anderem auch Vorteile daraus. Der VwGH hat über die Einordnung bereits im Jahr 2005 entschieden und Poker ist heute Angelegenheit des BMF und den konzessionierten Betreibern.⁷¹

Rechtlich wird Poker heute als Glücksspiel definiert, da der Zufallsfaktor nicht nur teilweise vorhanden ist, sondern überwiegt. Dennoch ist das Verhältnis von Glück (Glücksspiel) und Können (Geschicklichkeitsspiel) schwer abzuschätzen, denn auch mit dem schlechtesten Blatt könne ein guter Spieler seinen Gegner bluffen.⁷²

Vor allem bei Pokerturnieren stellt sich die Frage, ob die Zufallskomponente tatsächlich überwiegt. Im Turnierbereich spielen nämlich nicht nur Hobbyspieler, sondern auch Pokerprofispieler gegeneinander. Wenn es sich aus rechtlicher Sicht bei Poker um ein vorwiegendes Glücksspiel handelt, wie ist es dann möglich, dass zahlreiche Pokerprofis in Österreich leben, die regelmäßige und immer wiederkehrende Gewinne durch Poker erzielen? Handelt es sich auch bei Pokerprofispieler um ein Glücksspiel oder doch eher um ein Geschicklichkeitsspiel?⁷³ Auf diese Fragen wird im Kapitel 3.1.2.2.1.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb näher

⁶⁷ Winkler, Poker und Pokerspielsalons, 68.

⁶⁸ Hofer, Karriereziel Poker, 53.

⁶⁹ Hofer, Karriereziel Poker, 52.

⁷⁰ Vgl. Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 17ff.

⁷¹ VwGH 08.09.2005, 2000/17/0201; vgl. auch Hofer, Karriereziel Poker, 53.

⁷² Hofer, Karriereziel Poker, 53.

⁷³ Lehner, Poker – ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung, taxlex 2007, 263 (265).

eingegangen, denn aus steuerrechtlicher Sicht ist die Abgrenzung eines Hobbyspielers von einem Profispieler ausschlaggebend.

2.2.3.3 Pokervarianten

Da sich in den letzten Jahrhunderten mehrere Varianten des beliebten Kartenspiels „Poker“ entwickelten, ist festzuhalten, dass auch heute Poker durch kein genaues Spiel mit bestimmten Spielregeln – außer der vorwiegenden bzw ausschließlichen Zufallskomponente – gekennzeichnet ist.⁷⁴ Zu den drei bekanntesten Pokervarianten zählen: Draw Poker, Stud Poker und Hold'em Poker.

2.2.3.3.1 Draw Poker

Beim Draw Poker bekommen die Spielteilnehmer ausschließlich eigene, für andere nicht sicht- und verwendbare Karten (hole cards). „Draw“ steht für „Ziehen“ und bedeutet, dass die Spieler nach dem Austeilen der Karten und der ersten Setzrunde eine oder mehrere ihrer zuvor erhaltenen Karten gegen neue verdeckte Karten austauschen können. Nach der zweiten Setzrunde kommt es zu einem „Showdown“, in der alle verbleibenden Spielteilnehmer ihre Karten aufdecken und jene Spieler mit der besten Kartenkombination das Geld gewinnt, welches sich im Gesamtpot befindet. Beim „Draw Poker“ gibt es weder Gemeinschaftskarten (community cards) noch sind die gegnerischen Karten offen bzw keinen sichtbar am Spieltisch. Daher sind ein geschickter Kartenaustausch, das richtige Setzverhalten sowie eine psychologische Komponente erforderlich. Man muss den Spielgegner aufgrund von Körpersprache sowie überzeugende Vortäuschen, auch Bluffen genannt, von besseren Karten gut einschätzen können. „Five Card Draw“ zählt zu der bekanntesten Pokervariante und war sehr lange die am häufigsten gespielte Pokerform.⁷⁵

2.2.3.3.2 Stud Poker

Zu „Stud Poker“ zählen vor allem Pokerspieler, bei denen die Spielteilnehmer offene und nur für sie persönlich sichtbare - also verdeckte – Karten erhalten. Die Position des Spielers, der die Setzrunde eröffnet, wechselt während einer Hand⁷⁶ sehr oft. Geschickte Spieler können sich bei der Pokervariante einen Vorteil verschaffen, da ein Teil der Karten aller Spieler für jeden offen am Tisch liegt und sie ihre Gegner gut analysieren müssen. Ihre Einsatzhöhe können sie in den jeweiligen Setzrunden zu ihrem Vorteil anpassen, ihre Hand rechtzeitig aufge-

⁷⁴ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 29.

⁷⁵ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 30.

⁷⁶ Unter einer gespielten Pokerhand versteht man eine nach dem Austeilen der Karten gespielte Runde; vgl auch Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 29.

ben oder auch gegen Ende hin einen gegnerischen Bluff, wenn möglich, leichter zu erkennen. Im Vergleich zum Draw Poker haben die Spielteilnehmer bei Stud Poker mehr Möglichkeiten in den Spielverlauf aktiv einzugreifen und diesen positiv zu beeinflussen. Die bekanntesten Formen von Stud Poker sind „Five Card Stud“⁷⁷ und „Seven Card Stud“^{78, 79}.

2.2.3.3.3 Hold'em Poker

Die zurzeit gängigste Pokervariante ist „Hold'em Poker“⁸⁰, bei der jeder Spielteilnehmer zwei (bei Texas Hold'em) bzw vier (bei Omaha Hold'em) Karten, die nur für ihn alleine ersichtlich sind. Der Unterschied zu den beiden anderen genannten Pokervarianten liegt darin, dass bei Hold'em Poker zusätzlich erst drei Karten (flop), dann eine vierte (turn) und zum Schluss noch eine fünfte Karte (river) offen aufgedeckt werden. Die Community Cards sind für jeden einzelnen Spieler sichtbar und jeder kann frei entscheiden, wie er sich seine eigene Hand aus den eigenen und den Gemeinschaftskarten zusammenstellt. Bei Texas Hold'em ist es erlaubt, eine, beide oder keine der eigenen Spielkarten für die bestmögliche Kombination zu verwenden. Bei Omaha Hold'em müssen jedoch immer genau zwei der eigenen vier Spielkarten gespielt werden. Vor dem Austeilen des „flops“- , der „turn“- und der „river“-Karte und auch nach dem Austeilen dieser Gemeinschaftskarten gibt es eine Setzrunde. Jeder Spielteilnehmer, der bereit ist so viel wie der Höchstbieter zu zahlen, darf in der Spielrunde weiter mitspielen und eventuell sogar bis zum „Showdown“⁸¹ dabei bleiben. Bei Hold'em Poker haben die Spieler wesentlich mehr Einfluss auf den Spielverlauf als bei anderen Pokervarianten. Erfahrenen Spielern gelingt es optimale Zeitpunkte sowie Kartenkombinationen der Community cards herauszufinden, um anhand eines guten Bluffs den Spielgegner bereits in einer früher Setzrunde zur Aufgabe bzw seiner Spielchips zu veranlassen.⁸² Hold'em Poker beinhaltet auch immer Geschicklichkeitselemente, die es dem Pokerspieler ermöglichen, Einfluss auf den Ausgang von Pokerturnieren zu nehmen. Deshalb wären mMn vereinnahmte Preisgelder eines Pokerspielers in dieser Pokervariante als gewerbliche Einkünfte iSd § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 1 dEStG zu qualifizieren, die steuerbar sind.⁸³

⁷⁷ Bei „Five Card Stud“ erhält jeder Spieler insgesamt 5 Karten, 4 davon sind offen und eine verdeckt.

⁷⁸ Bei „Seven Card Stud“ erhält jeder Spieler insgesamt 7 Karten, 4 davon sind offen und drei verdeckt.

⁷⁹ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 30ff.

⁸⁰ Abkürzung für „hold them“, dt halte sie.

⁸¹ Beim sogenannten „Showdown“ zeigen die verbleibenden Spieler nach der letzten Setzrunde jeweils ihre eigenen Spielkarten, anhand dessen das Gewinnerblatt ermittelt wird.

⁸² Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 32.

⁸³ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1621).

2.2.3.4 Ausspielungsformen

2.2.3.4.1 Cash Game-Poker

Beim Cash Game-Poker wechselt jeder einzelne Spielteilnehmer sein Geld im Verhältnis 1:1 in sogenannte „Spielchips“ um. Mit diesen Spielchips ist er am Spiel beteiligt und kann zu jeder Zeit das Spiel mit seinen Chips verlassen oder auch eine Runde pausieren. Der Spieler kann sich nach Verlust seiner Chips jedoch wieder in das Spiel einkaufen, indem er einfach weiteres Bargeld in Spielchips wechselt. Ein wichtiges Merkmal von Cash-Games ist, dass der Spieler die Spieldauer selbst bestimmen kann und er das Spiel jederzeit verlassen kann. Unter Pokerprofis in sehr hohen Limits⁸⁴ wird meist auch direkt mit Bargeld gespielt.⁸⁵

2.2.3.4.2 Turnier-Poker

Bei der Ausspielungsform des Turnier-Pokers kauft sich der Spielteilnehmer vor Beginn des Spiels zu einem gewissen Betrag in das Turnier ein (Turniereintritt, auch „Buy-In“ genannt). Die Charakteristik von Turnier-Poker ist, dass der Spielbeginn zeitlich genau bestimmt ist und jeder Spielteilnehmer für das Buy-In die gleiche Menge an Chips (Jetons) bekommt. Alle Turniereintritte werden in einem Preispool gesammelt, davon meist eine bestimmte Auszahlungsquote festgelegt und an die 10% besten Spieler ausbezahlt. Je besser der Spieler, desto höher ist auch sein Anteil von diesem Preispool. Pokervariante, Limitform, die Anzahl der Anfangsjetons, etc. werden vom Turnierveranstalter in der Regel vorgegeben. Beim Turnier-Poker kann der Spieler nicht jederzeit wie beim Cash-Game aussteigen, sondern ist gezwungen, solange zu spielen bis er zumindest in den Geldrängen (üblicherweise die besten 10%) landet. Verliert der Spieler davor all seine Anfangsjetons, scheidet er vom Turnier vorzeitig leer aus. Der Unterschied zum Cash-Game liegt darin, dass der Spieler solange spielen muss, bis er zumindest unter die letzten 10% ist, sonst geht er leer aus.⁸⁶

2.2.3.4.3 Online-Poker

Heutzutage spielen Millionen von Menschen weltweit die beliebte Ausspielungsform „Online-Poker“ in sogenannten Onlinekasinos. Der Pokerboom, welcher 2003 ausgelöst wurde, ist sicherlich auf die rasante Entwicklung des Internets und deren Verbreitung von Onlinekasinos zurückzuführen. Onlinekasinos ermöglicht es nämlich Spielern, jederzeit, sei es Tag oder Nacht, zu Hause in den eigenen vier Wänden gegen Tausende andere Mitspieler auf der gan-

⁸⁴ Unter „Limit“ ist die Bestimmung der Art und Weise zu verstehen, die festlegt wie der Spielteilnehmer seine Wetteinsätze erbringt; vgl. *Wagner*, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 33ff.

⁸⁵ *Wagner*, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 34ff.

⁸⁶ *Wagner*, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 35ff.

zen Welt zu spielen.⁸⁷ Beim Online-Poker hat der Spieler sein Kapital nicht in seiner Geldbörse, da dieses sich in seinem online Pokerkonto befindet. Jeder Spielteilnehmer hat bei Teilnahme eines Onlinespiels, welches elektronisch in Zahlen durchgeführt wird, ein Buy-In zu leisten, welches von seiner Bankroll des Pokerkontos abgezogen wird.⁸⁸

Poker wurde in den letzten Jahren immer beliebter, einerseits sind die Grundregeln des Pokerspiels einfach zu lernen und andererseits führt oftmals der Glücksfaktor bei Pokeranfängern zu relativ raschen Erfolgserlebnissen. Da in Onlinekasinos der Zugang zum Spielen viel einfacher ist, ist der Grad einer potenziellen Abhängigkeit bei Spielern im Bereich Online-Poker meist höher als beispielsweise bei Turnier-Poker. Hobbyspieler, die noch nicht viel Routine und eine überlegene Spielfertigkeit haben, sind Pokerprofis meist unterlegen. Anfänger tendieren nämlich dazu, anfängliche Verluste wieder zurückzugewinnen und kommen sehr leicht in einen Teufelskreis des „Zurückgewinnens“.

Der Onlinespielbereich, welcher sich heute bereits zu einer milliardenschweren Industrie entwickelt hat und in Österreich ein Wachstumsmarkt ist, stellt aufgrund der hohen Einnahmen wie zB Spielgebühren großes Potenzial für Onlineglücksspielanbieter dar. Für Onlinepokeranbieter sind die Einsatzlimits bei Online-Poker aufgrund der geringen Kosten wie zB wenig Personal und geringer Mietkosten meist viel niedriger im Vergleich zu Offline-Kasinos. Das Onlineangebot von Poker ist sehr vielfältig und zudem besteht durch das Internet die Möglichkeit eine größere Kundengruppe abzudecken.⁸⁹

Online-Poker wird beispielsweise auf Seiten wie PokerStars, ein selbstständiger und unabhängiger Pokerraum⁹⁰, sowie bwin.party, ein Pokernetzwerk⁹¹, angeboten. Win2day zählt heute in Österreich zum einzigen legalen Onlineglücksspielanbieter, jedoch sind auf der Seite von Win2day laut Pokerscout.com durchschnittlich nur 100 Pokerspieler online. Aufgrund der höheren Anzahl an Spielern zocken viele Österreich illegal beim größten Onlineanbieter weltweit, auf www.pokerstars.eu, da mehr Gewinne zu erwarten sind. Das Zocken auf anderen Plattformen ist in Österreich nicht erlaubt und den Spielern drohe sogar eine Verwaltungsstrafe, jedoch gab es bis dato noch keine einzige Anzeige.⁹²

⁸⁷ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 27ff.

⁸⁸ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 40.

⁸⁹ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 28; vgl auch Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 32ff.

⁹⁰ Unter „Pokerraum“ versteht man einen unabhängigen Onlinepokeranbieter; vgl auch Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 32.

⁹¹ Ein „Pokernetzwerk“ stellt einen Verbund mehrerer Anbieter dar. Da man in Pokernetzwerken immer gegen alle anderen Spieler des gesamten Netzwerkes spielt, ist es nicht von Bedeutung, auf welcher Seite man sich registriert; vgl auch Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 32.

⁹² Kurier, 14.06.2015, „Das Poker-Paradies soll trockengelegt werden“.

Bwin.Party digital entertainment wurde zwar auch in Österreich gegründet bzw hält immer noch eine Niederlassung in Wien, jedoch wurde der Firmensitz mittlerweile nach Gibraltar verlegt. Gibraltar ist aufgrund von geringer Steuern, EU-Mitgliedschaft und einfacher Lizenzierung sehr beliebt. Es gibt auch zahlreiche internationale Onlinepokeranbieter wie zB PartyPoker. Jedoch kommt es hierbei immer wieder zu Konflikten zu nationalen Monopolen, der Steuerhoheit und den EU-Freiheiten was Konzessionen betrifft. Das österreichische BMF ist der Ansicht, eine Konzession aus einem EU-Mitgliedsstaat reiche nicht aus, wohingegen der Europäische Gerichtshof (kurz EuGH) dies befürwortet und meint, dass Glücksspiel für Ausländer – sowohl Drittstaatsausländer und EU-Ausländer – in Österreich legal ist. Beim Poker, vor allem Onlinepoker, wo Spieler in verschiedenen Ländern ansässig sind, stellen sich vor allem Fragen des Steuer- und Strafrechts. Für eine (steuer-)rechtliche Beurteilung muss man nämlich genau auf die jeweilige Pokervariante, das Limit als auch Ausspielungsform achten.⁹³ Mangels klarer Rechtsvorschriften bzw Auslegungen bewegen sich viele Online-Spieler oft im rechtlichen Graubereich.⁹⁴

⁹³ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 32ff.

⁹⁴ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 26; vgl auch Kap 3 und 4.

3 Die Behandlung des Glücksspiels „Poker“ im Steuerrecht

3.1 Einkommensteuer

Das Einkommen von natürlichen⁹⁵ Personen unterliegt der Einkommensteuer (kurz ESt), da der Steuergegenstand und die Steuerhöhe bei Personensteuern durch personenbezogene Merkmale bestimmt sind.⁹⁶ Die ESt ist eine Ertragsteuer, da sie die Leistungsfähigkeit des Einzelnen in der Phase der Einkommensentstehung erfasst. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer, ist die ESt eine direkte Steuer, da Steuerschuldner und Steuerträger bei der ESt ident sind. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, ein Wesensprinzip der ESt, besagt, jeder einzelne Mensch, der Einkommen erzielt, ist entsprechend seinem Einkommen zu besteuern.⁹⁷

Das EStG ist Rechtsgrundlage der Einkommensbesteuerung und deren entsprechender Anwendung wird in der Praxis durch Richtlinien und Erlässe gesichert. Für steuerrechtliche Sachverhalte mit internationalem Bezug sind bilaterale Staatsverträge wie das „Doppelbesteuerungsabkommen“ zu beachten.⁹⁸ Als Ertragsteuer fällt die Einkommensteuer als direkte Steuer in die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten der EU. Das bedeutet, jeder Mitgliedsstaat kann Ertragsteuern wie beispielsweise die Einkommensteuer hinsichtlich Steuerschuldner, Steuergegenstand, Tarif, Verfahren und Einhebung prinzipiell frei gestalten.⁹⁹

Der ESt kommt sowohl eine fiskalische als auch wirtschaftspolitische Bedeutung zu. Das Abgabenaufkommen des Bundes setzt sich mit rund 40% aus der ESt zusammen, welche unter den Bundesabgaben an erster Stelle vor der Umsatzsteuer (kurz USt) liegt.¹⁰⁰

3.1.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Das EStG unterscheidet grundlegend zwei Kategorien der Reichweite des zu erfassenden Einkommens. Die **unbeschränkte Steuerpflicht** beginnt mit der Geburt oder mit der Begründung eines Wohnsitzes bzw des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland¹⁰¹ und endet mit dem Tod oder Aufgabe des Wohnsitzes bzw des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland. Es gilt das Universalitätsprinzip, bei dem das Welteinkommen Steuergegenstand ist. Das bedeutet, die natürliche Person, der Mensch, wird mit seinem gesamten Welteinkommen besteuert. Ein

⁹⁵ Unter „natürlichen“ Personen werden alle Menschen verstanden, wohingegen man bei „juristischen“ Personen juristische Personen des Privatrechts (z.B. GmbH oder AG) und juristische Personen des öffentlichen Rechts (z.B. der Staat) unterscheidet. Juristische Personen unterliegen jedoch nicht der ESt, sondern der Körperschaftsteuer (kurz KSt).

⁹⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 11.

⁹⁷ Beiser, Steuern¹³ 23.

⁹⁸ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 17ff.

⁹⁹ Beiser, Steuern¹³, 23; vgl auch Art 113 ff AEUV.

¹⁰⁰ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 18.

¹⁰¹ Der territoriale Begriff „Inland“ erfasst das gesamte österreichische Bundesgebiet.

wichtiges Merkmal der unbeschränkten Steuerpflicht ist, dass alle in- als auch ausländische Einkünfte für die Besteuerung herangezogen werden.¹⁰² „Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben“¹⁰³. Das Wohnsitzprinzip, also eine Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, ist ein wichtiges Merkmal für die ESt. Verlegt beispielsweise ein Pokerspieler mit deutscher Staatsbürgerschaft seinen Wohnsitz gem § 26 BAO von Dresden nach Wien oder hält sich länger als 183 Tage tatsächlich in Österreich auf, so wird dieser unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Die deutsche Staatsbürgerschaft des Pokerspielers begründet kein Besteuerungsrecht für Deutschland, da die Staatsbürgerschaft einer natürlichen Person für die persönliche Steuerpflicht nicht von Bedeutung ist.¹⁰⁴

Die beiden Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ sind in § 26 BAO definiert. Demnach hat „jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“¹⁰⁵ Die Kriterien der Innehabung der Wohnung sowie deren Beibehaltung und Benutzung ist maßgebend. Eigenheim, Eigentumswohnung, Mietwohnung und auch die Wohnung im Elternhaus können einen Wohnsitz gemäß § 26 BAO begründen.¹⁰⁶

Befindet sich bei Abgabepflichtigen der „Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als 5 Jahre im Ausland, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des EStG, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird.“ Voraussetzung hierfür ist, die Führung eines Verzeichnisses über die inländische Wohnungsbenutzung. Für die Regelung inländischer Zweitwohnsitze gibt es die ZweitwohnsitzVO des BMF.¹⁰⁷ Demnach gilt, dass ein Zweitwohnsitz iSd der ZweitwohnsitzVO nicht eine unbeschränkte Steuerpflicht begründet.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht könne sich in besonderen Fällen jedoch aufgrund eines gewöhnlichen Aufenthalts, das heißt ein Inlandsaufenthalt von länger als 6 Monaten, in Österreich dennoch ergeben.¹⁰⁸ Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist in Österreich jedenfalls und rückwirkend auf den ersten Tag gegeben, wenn der Abgabepflichtige sich länger als 6 Monaten

¹⁰² Beiser, Steuern¹³ 47ff.

¹⁰³ Vgl § 1 EStG.

¹⁰⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 21ff.

¹⁰⁵ Vgl § 26 BAO; Beiser, Steuern¹³ 48.

¹⁰⁶ Beiser, Steuern¹³ 48.

¹⁰⁷ BGBl 2003 II 528; Beiser, Steuern¹³ 48.

¹⁰⁸ EAS 2933 v 25.1.08; Marschner in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁸ § 1 Rz 41.

tatsächlichen Aufenthalts im Inland befindet. Ein Pokerspieler kann zwar mehrere Wohnsitze in verschiedenen Staaten, jedoch nur einen gewöhnlichen Aufenthalt, haben.¹⁰⁹

Hat eine natürliche Person weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt gem § 26 BAO im Inland, so ist diese mit ihrem Inlandseinkommen (vgl die in § 98 EStG aufgezählten inländischen Einkünften) **beschränkt steuerpflichtig**. Die beschränkte Steuerpflicht bewirkt eine sachlich ausgerichtete Territorialeinkommensbesteuerung.¹¹⁰

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass unbeschränkt Steuerpflichtige mit ihrem Welteinkommen und beschränkt Steuerpflichtige mit ihren inländischen Einkünften der ESt unterliegen, mit einigen Ausnahmen. Besteht beispielsweise ein, bilateraler völkerrechtlicher Staatsvertrag, ein sogenanntes Doppelbesteuerungsabkommen, werden die Einkünfte einem der beiden Vertragsstaaten zur Besteuerung zugewiesen und beschränken zugleich das Besteuerungsrecht des anderen Staates.¹¹¹

3.1.2 Einkommen

„Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a“ (§ 2 Abs 2 EStG idF StRefG 2009).¹¹² Das Einkommen, welches der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, unterliegt der Einkommensteuer. Nur jene Einkünfte, welche ausdrücklich unter eine der im Gesetz aufgezählten 7 Einkunftsarten fallen, zählen zum Einkommen. Die einzelnen Einkunftsarten werden in Kap 3.1.2.2.1 genauer erläutert.

3.1.2.1 Nicht steuerbares Einkommen

3.1.2.1.1 Gewinne aus Glücksspielen und Wetten

Nach österreichischer Rechtsansicht unterliegen Mittelzuflüsse oder Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine der 7 Einkunftsart subsumierbar sind, nicht der Einkommensteuer und sind somit nicht steuerbares Einkommen.¹¹³ Laut Einkommensteuerrichtlinien werden Gewinne aus Glücksspielen und Wetten keiner der 7 Einkunftsarten zugeteilt.¹¹⁴ Nach herr-

¹⁰⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 22ff.

¹¹⁰ Beiser, Steuern¹³ 47.

¹¹¹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 23.

¹¹² Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 27.

¹¹³ EStR 2000 Rz 101.

¹¹⁴ EStR 2000 Rz 101; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 40.

schender Meinung zählt Poker in Österreich zum Glücksspiel, folglich werden **Spielgewinne eines Pokerspielers als nicht steuerbares Einkommen** qualifiziert.¹¹⁵ Bislang war es in Österreich unstrittig, Spielgewinne als Vermögensvermehrungen anzusehen, welche nicht unter eine der 7 Einkunftsarten fallen. Spielgewinne seien vom Zufall abhängige Einnahmen, die zwar ohne Beteiligung am Spiel nicht zu erzielen seien, aber kein Entgelt für die Spieltätigkeit darstellen.¹¹⁶

Die Verwaltungspraxis orientiert sich offenbar an die Rechtsprechung des RFH von 1928, bei der bei reinem Glücksspiel wie z.B. Lotteriespielen weder die Spieltätigkeit noch der Spieleinsatz Leistungen darstellen, welche durch den Spielgewinn erbracht werden.¹¹⁷ Eine Steuerbarkeit iSd EStG sei nach Rechtsmeinung des BMF ausgeschlossen, da es an einer Gegenleistung des Pokerspielers fehle und somit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht vorliege. Ob diese Schlussfolgerungen der österreichischen Finanzverwaltung jedoch auch auf berufsmäßige Pokerspieler und nicht nur auf Hobbyspieler zutreffen, ist angesichts einer jüngeren Rsp des BFH zu Preisgeldern anlässlich der Teilnahme an Fernsehshows, wie einer Dating-Show oder „Big Brother“, im Zusammenhang mit Einkünften aus sonstiger Leistung (§ 22 Nr 3 dEStG) fraglich.¹¹⁸ Bislang hat sich die österreichische Finanzverwaltung jedoch zum Thema Steuern und Poker sehr großzügig gehalten.¹¹⁹

ME solle man sich in dieser Causa nicht einer zitierten Rechtsprechung des RFH folgen, welche schon fast 100 Jahre alt ist. Das österreichische Steuerrecht ist zahlreichen, teilweise sogar monatlichen Änderungen, unterworfen – daher stelle sich die Frage, ob eine Orientierung einer Rechtsprechung des RFH aus dem Jahre 1928 überhaupt Sinn mache. Ein aktueller Begutachtungsentwurf zeigt, dass die österreichische Finanzverwaltung bereits das Problem der Besteuerung von Pokergewinnen sieht und entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis Einkünfte eines Turnierpokerspielers ab 2017 als gewerbliche Einkünfte erfassen wird.¹²⁰

¹¹⁵ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

¹¹⁶ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

¹¹⁷ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307); Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); RFH 14.3.1928, RStBl 1928, 181.

¹¹⁸ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); siehe auch Kap 3.1.2.2.2.

¹¹⁹ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620).

¹²⁰ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

3.1.2.2 Steuerbares Einkommen

3.1.2.2.1 Abgrenzung steuerbares Einkommen und nicht steuerbares Einkommen

Nach herrschender Meinung liege eine Steuerbarkeit iSd EStG bei Spielgewinnen eines Pokerspielers nicht vor. Nach Rechtsansicht des BMF fehle es nämlich beim Pokerspielen an einer Gegenleistung des Spielers, daher sei eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als nicht gegeben.¹²¹ Zur Abgrenzung von steuerbarem und nicht steuerbarem Einkommen wurden einige Entscheidungen herangezogen, um in Folge eine konkrete Einstufung von Pokergewinnen als Einkunftsquelle vorzunehmen. Eine jüngere Rsp des BFH zu Preisgeldern anlässlich der Teilnahme an Fernsehshows, wie z.B. einer Dating-Show oder „Big Brother“, stellt die Rechtsansicht des BMF, vor allem bezüglich des berufsmäßigen Ausübens des Pokerspiels, in Frage.¹²²

Preisgeld für Gewinner von „Big Brother“ als sonstige Einkünfte zu besteuern

„Eine (sonstige) Leistung iSd § 22 Nr 3 dEStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im Privatbereich betrifft, Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst. Als sonstige Leistung kommt danach – abgesehen von hier nicht vorliegenden Veräußerungs- oder veräußerungsähnlichen Vorgängen – jedes wie auch immer geartete aktive, passive oder nichtwirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen in Betracht. Dabei ist unerheblich, ob sich das Verhalten mit oder ohne Mühe zeigt, mit welcher Qualität es erbracht wird, ob eine gute, schlechte oder gar keine schauspielerische Leistung gegeben ist, sozialadäquates oder untypisches, natürliches, alltägliches oder indifferentes Verhalten vorliegt oder ob mit Blick auf das Veranstalterinteresse und/oder das anstehende Publikumsvotum telegenese, taktisches oder sonstiges Verhalten an der Tag gelegt wird.“¹²³

Da sich die Teilnehmer bei Fernsehsendungen wie „Big Brother“ dazu verpflichten, sich filmen zu lassen und in bestimmter Weise aktiv oder passiv zu agieren, liege nach Ansicht des BFH eine Gegenleistung des Betroffenen vor. Mit der Auszahlung des Preisgeldes, auch „Projektgewinn“ im Folgenden genannt, werde das Verhalten des Teilnehmers honoriert, somit

¹²¹ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620).

¹²² EStR 2000 Rz 101 und 101a; Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); BFH 24.4.2012, IX R 6/10 („Big Brother“, derzeit noch anhängig beim BVerfG unter 2 BvR 1503/12); BFH 28.11.2007, IX R 39/06 („Mein großer dicker peinlicher Verlobter“); FG Münster 14.1.2014, 4 K 1215/12 E („Die Farm“).

¹²³ BFH, 24.4.2012, IX R 6/10.

ergibt sich ein Zusammenhang zwischen dem Verhalten des Teilnehmers und der Gegenleistung des produzierenden Senders. Mit der Annahme des Projektgewinns ordnet der Teilnehmer sein Verhalten der erwerbswirtschaftlichen Sphäre zu.¹²⁴ Der Leistende müsse jedoch nicht beim Erbringen seiner Leistung eine Gegenleistung erwarten. Es ist ausreichend, dass er eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Verhalten gewährte (Gegen-)Leistung als solche annimmt. Folglich wird sein Verhalten der erwerbswirtschaftlichen und damit auch steuerrechtlichen Sphäre zugeordnet.¹²⁵ Die jüngere Rsp des BFH entschied daher, ein dem Gewinner der Fernsehshow „Big Brother“ ausgezahltes Preisgeld als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr 3 dEStG zu besteuern.¹²⁶

In der Zwischenzeit ist die österreichische Finanzverwaltung bei einigen Fernsehshows (z.B. „Dancing Stars“ oder „Starmania“), bei denen der Leistungsaustausch offensichtlich ist, bereits nachgezogen.

Preisgelder für die Teilnahme an Unterhaltungsdarbietungen sind steuerbar

Preisgelder für die Teilnahme an Unterhaltungsdarbietungen wie z.B. „Dancing Stars“ oder „Starmania“ sind demnach als Ausfluss einer gewerblichen Tätigkeit oder subsidiär im Rahmen des § 29 Z 3 EStG steuerbar.¹²⁷ Die Definition der Einkünfte aus Leistungen ist im österreichischen Recht mit jener des BFH ident: „Leistung iSd § 29 Z 3 EStG ist demnach jedes Verhalten, das drauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, es kann in einem Tun oder Unterlassen bestehen. Veräußerung und veräußerungsähnliche Vorgänge können nicht als Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG angesehen werden. Erforderlich ist jedenfalls ein Leistungsaustausch, wobei die Angemessenheit des Verhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung nicht von Relevanz ist.“ (Renner, Steuerpflicht von Preisgeldern für die Teilnahme an Fernsehshows? SWK 11/2008, 397 (400)).

Die Dauer der Teilnahme an sich als auch die von den Teilnehmern erbrachte Leistung wie Tanzen, Interviews, Gestattung der Vermarktung von Persönlichkeitsrechten, welche für die TV-Produzenten erzielte Werbewirkung relevant seien, zeigen ein Leistungsverhältnis zwi-

¹²⁴ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); BFH 24.4.2012, IX R 6/10, Rn 28, 30 und 35.

¹²⁵ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); BFH 24.4.2012, IX R 6/10, Rn 30.

¹²⁶ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620).

¹²⁷ EStR 2000 Rz 101a; siehe auch Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1621); Renner, Steuerpflicht von Preisgeldern für die Teilnahme an Fernsehshows? SWK 11/2008, 397 FN 6.

schen „Tänzerinnen/Tänzern“ bzw. „Sängerinnen/Sängern“ und dem TV-Produzenten. Shows wie „Dancing Stars“ oder „Starmania“ leben vom Mitwirken der Promis bzw auch nicht bekannter Mitwirkender. Die Steuerpflicht der Teilnahme an derartigen Fernsehshows liege auf der Hand, selbst wenn sie nur einmalig erfolgt.¹²⁸

Der VwGH hat mit der Entscheidung vom 24.6.2014 ein Preisgeld, das eine berufliche Sängerin im Rahmen einer Musikshow durch Ergänzen von Liedtexten erzielte, als steuerbar iSd § 29 Z 3 EStG qualifiziert, da ein direkter Zusammenhang mit ihrer betrieblichen Tätigkeit bestand. Die Teilnehmerin verdiente dabei ein Preisgeld im Rahmen einer im Fernsehen übertragenen Musiksendung, die von einem bekannten Künstler der Musikbranche moderiert worden ist. Bei dieser Musiksendung mussten die Kandidaten fehlende Teile von Liedtexten ergänzen. Da es sich bei der Kandidatin um eine selbstständig tätige Musikerin handelt, zeigt solch ein Ergänzen von Liedtexten im Rahmen einer Musikshow einen unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer betrieblichen Tätigkeit auf. Weiters sei auch der Fernsehauftritt mit einem populären Künstler als Moderator den betrieblichen Zwecken der Kandidatin als selbstständige Sängerin zweifelsohne förderlich. Der VwGH hat somit erkannt, dass der Gewinn iHv € 50.000.- unter den sonstigen Einkünften zu erfassen und steuerbar sei.¹²⁹

Preise, die durch den Einsatz von Allgemeinwissen erzielt werden, sind nicht steuerbar

Hingegen gelten Preisgelder aus anderen Fernsehveranstaltungen, Quizshows wie beispielsweise der „Millionenshow“ als nicht steuerbar, weil diese durch den Einsatz von Allgemeinwissen erzielt werden. Es bestehe nämlich bei solch einer Art von Quizshow kein wirtschaftlicher Leistungsaustausch.¹³⁰ Der VwGH hat bereits im Jahre 1963 anlässlich eines Fernsehquiz „Quiz 21“, bei dem Allgemeinwissen gefragt wurde, ausgesprochen, bei derartigen Quizshows liegen eine Unentgeltlichkeit des Gewinns und damit eine einkommensteuerliche Irrelevanz vor. Eine Betrachtung als „Auftrittshonorar“ wäre aus dem Grund zu verneinen, weil lediglich der Spieler den Geldpreis erhalten hat, der als Gewinner im Wettstreit hervorging. Eine Wertung als „Auftrittshonorar“ sei nur dann zutreffend gewesen, wenn auch die leer ausgehenden Spieler eine entsprechende Abgeltung erhalten hätten.¹³¹ Da es sowohl bei der Fernsehshow „Quiz 21“ als auch bei der „Millionenshow“ um die Abfragung von Allge-

¹²⁸ Renner, Steuerpflicht von Preisgeldern für die Teilnahme an Fernsehshows? SWK 11/2008, 397 (400).

¹²⁹ VwGH, 26.6.2014, 2010/15/0186.

¹³⁰ EStR 2000 Rz 101a; siehe auch Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1621) FN 6; Mekis, Gewinne aus der „Millionenshow“ sind nicht steuerbar, SWK 15/2005, 499 (499), unter Verweis auf das „Quiz 21“ und dessen Erkenntnis des VwGH vom 25.3.1963, 182/62; Pülzl, Sind Gewinne aus der Millionenshow nicht steuerbar? ÖStZ 2005/288, 154 (154).

¹³¹ Mekis, Gewinne aus der „Millionenshow“ sind nicht steuerbar, 499 (499); VwGH 25.3.1963, 182/62.

meinwissen, bei dem der Gewinn von den richtig beantworteten Fragen des Kandidaten bzw die Höhe des Gewinns von möglichst vielen richtig beantworteten Fragen abhängt, geht, sei zwischen den beiden Fernsehshows kein relevanter Unterschied zu erkennen. Ein wirtschaftlicher Leistungsaustausch und damit eine Steuerbarkeit seien bei Fernsehshows, bei dem Preise durch den Einsatz von Allgemeinwissen erzielt werden, nicht gegeben.¹³²

3.1.2.2.2 Einkunftsarten

Nur jene Einkünfte, die eine der im Gesetz definierten 7 Einkunftsarten zuordenbar sind, gehören zum Einkommen und sind somit steuerbares Einkommen. Die einzelnen 7 Einkunftsarten sind in § 2 Abs 3 EStG erschöpfend aufgezählt und lauten wie folgt:

Einkünfte (Nettogröße):

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	}	betriebliche Einkünfte 1-3	}	Haupteinkunftsarten 1-4
2. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit				
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb				
4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	}	außerbetriebliche Einkünfte 4-7		
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen				
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung				
7. Sonstige Einkünfte iSd § 29. ¹³³				

= Gesamtbetrag der Einkünfte

Es gilt die Subsidiarität der Einkunftsarten, das heißt, Einkünfte aus der Vermögensverwaltung wie aus Kapitalvermögen oder Miteinkünfte und aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören nur dann zu den Nebeneinkunftsarten (5-7), wenn sie nicht zu den Haupteinkunftsarten (1-4) zählen. Bei den drei betrieblichen Einkünften (1-3) erben sich die Einkünfte aus einer Gewinnermittlung und werden folglich auch als Gewinneinkünfte bezeichnet. Die vier außerbetrieblichen Einkunftsarten (4-7) ergeben sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und werden daher auch Überschusseinkünfte genannt. Der Einkommensteuer unterliegen nur die 7 genannten Einkunftsarten.¹³⁴

¹³² EStR 2000 101a; *Mekis*, Gewinne aus der „Millionenshow“ sind nicht steuerbar, 499 (499); VwGH 25.3.1963, 182/62; VwGH 26.6.2014, 2010/15/0186.

¹³³ Vgl § 2 EStG; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ 27.

¹³⁴ Vgl § 22 EStG; *Doralt*, Steuerrecht¹⁶ 8ff.

Qualifiziert man Spielgewinne eines berufsmäßigen Pokerspielers als steuerbare Einkommensquelle, so kämen lediglich drei der möglichen 7 Einkunftsarten in Betracht: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem § 22 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG als auch sonstige Einkünfte gem § 29 EStG. Die restlichen steuerbaren Einkunftsarten kann man bei der Einstufung von Spielgewinnen eines Pokerprofispielers ausklammern. Daher wird im Folgenden lediglich auf die drei oben genannten relevanten Einkunftsarten näher eingegangen.

Als **Einkünfte aus selbstständiger Arbeit** erfasst das EStG die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit, Mitunternehmerschaften mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit, Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen sowie Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG. Pokerspieler sind keine Freiberuflicher im Rechtssinne – wie beispielsweise Rechtsanwälte oder Ärzte. Bis auf die Qualifizierung als sonstige selbstständige Arbeit scheiden auch die anderen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus.¹³⁵ Der Begriff der sonstigen selbstständigen Arbeit umfasst laut EStG lediglich Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, Gehälter und sonstige Vergütungen an wesentliche beteiligte Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sowie Zuwendungen von betrieblichen Privatstiftungen.¹³⁶ Pokerspieler - unabhängig davon ob Profispielers oder Hobbyspieler – sind hierunter nicht einzuordnen und weisen folglich keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit auf.

Zu den **sonstigen Einkünften** zählen gem § 29 EStG vor allem wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören. Nach Rsp und Literatur sind wiederkehrende Bezüge Renten, dauernde Lasten und sonstige wiederkehrende Bezüge, die Merkmale wie einen vermögenswerten Vorteil oder eine gewisse Regelmäßigkeit aufweisen.¹³⁷ Ein Hobbyspieler wird kaum etwas zu befürchten haben und seine Pokergewinne dementsprechend wohl nicht dem Finanzamt bekanntgeben, da er keine wiederkehrende Bezüge iSd § 29 EStG erzielt. Ein einmaliger Pokergewinn erfüllt nicht die Regelmäßigkeit bzw. ist nicht „wiederkehrend“. Weiters wird ein Gelegenheitsspieler auch nicht glaubhaft machen können, auf Dauer ein positives Ergebnis zu erzielen. Für Profipokerspieler gestaltet sich die Einord-

¹³⁵ Vgl § 22 EStG; Doralt, Steuerrecht¹⁶ 42ff.

¹³⁶ Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz¹⁷ § 22 Rz 108.

¹³⁷ Kanduth-Kristen in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Einkommensteuergesetz⁹

nung der Einkünfte schon etwas interessanter. Das FG Nürnberg hat im Jahre 1970 entschieden, dass sonstige Einkünfte aus Leistungen für einen Profipokerspieler nicht in Betracht kommen. Der Kläger hat zwar seine aus dem Spielen erzielten Gewinne benötigt, um seinen Lebensunterhalt, seine sonstigen Ausgaben und Geldanlagen zu bestreiten, jedoch entstehen dadurch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder sonstige Einkünfte aus Leistungen iSd § 22 Nr. 3 EStG. Der Senat folgte den auch für das neue Einkommensteuerrecht noch maßgebenden Rechtsgrundsätzen, welche der RFH im Urteil VI A 783/27 ausgesprochen hat.¹³⁸ Die Spielgewinne bei einem Geschicklichkeits- oder Glücksspiel stellen kein Entgelt für eine Gegenleistung dar, daher handelt es sich auch nicht um sonstige Einkünfte aus Leistungen.

Ob es sich bei Spielgewinnen ausnahmsweise um gewerbliche Einkünfte handelt, ist maßgeblich, ob es sich um einen Hobby- oder Profipokerspieler handelt. Bei einem berufsmäßigen Pokerspieler seien die Spielgewinne nämlich als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** iSd § 23 Z 1 EStG zu qualifizieren.¹³⁹ Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind demnach „Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist“.¹⁴⁰ Auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 23 EStG wird im nachfolgenden Kapitel näher eingegangen.

3.1.2.2.2.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

3.1.2.2.2.1.1 Hobbyspieler versus Profispieler

In den USA wird Poker bereits seit den 80er Jahren als Beruf anerkannt und Steuern darauf erhoben.¹⁴¹ In Österreich herrscht aktuell noch ein Graubereich, der jedoch schrittweise reduziert wird.¹⁴² Poker zählt in Österreich zum Glücksspiel, daher sind auch keine geregelten Einkünfte aus deren Gewinne zu erwarten. Es existieren weder eine Gewerbemöglichkeit noch eine Form des Unternehmens oder des Berufs. In der GewO besteht auch kein freies oder reglementiertes Gewerbe mit der Bezeichnung Glücksspieler, Pokerprofi oder Ähnlichem. Es ist davon auszugehen, dass der Beruf Pokerprofi nicht existiert und daher auch keine Einkünfte zu erwarten sind, man diesen jedoch unangemeldet ausüben darf und von den Po-

¹³⁸ <https://www.isa-guide.de/isa-law/articles/26899.html>

¹³⁹ Fellner, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers, SWK 2014, 977 (978).

¹⁴⁰ Fellner, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers, SWK 2014, 977 (977).

¹⁴¹ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 14.

¹⁴² Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 14.

kergewinnen leben könnte.¹⁴³ Pokerturniere stellen eine Ausnahme dar und können professionell gespielt werden. Die Teilnahme an Pokerturnieren weist Ähnlichkeiten zu dem Geschicklichkeitsspiel Schach auf. Schachspieler üben jedoch auch kein freies oder reglementiertes Gewerbe aus und zählen auch nicht als Neue Selbstständige. „Schach, stellvertretend für Poker, ist kein Gewerbe, allerdings wenn aus einer Tätigkeit Einkünfte erzielt werden, so ist das dem Finanzamt bekanntzugeben und gegebenenfalls Einkommensteuer dafür zu entrichten.“¹⁴⁴

Das Steuerrecht muss sich allerdings nicht am definierten Begriff eines Gewerbes iSd GewO orientieren, daher ist für die Qualifizierung von Spielgewinnen eines Pokerspielers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG zunächst eine Unterscheidung zwischen Hobby- und Profispieler vorzunehmen, um eine Steuerbarkeit von Pokergewinnen festzustellen. Die Differenzierung eines Gelegenheits- und Profispieler kann sich im Einzelfall schwierig gestalten.

Hobbyspieler

Solange Turnierteilnahmen alleine der privaten Spielbedürfnisse dienen und der Pokerspieler keine Gewinnerzielungsabsicht erzielt und das Spiel „Poker“ auch nicht nachhaltig betreibt, ist die Frage einer möglichen Steuerpflicht ausgeschlossen. Die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung (Hobby) schließt die Besteuerung der Spielgewinne als Einnahmen aus Gewerbebetrieb – also steuerbares Einkommen – aus. Ein Hobby, das nur aus privatem Interesse ohne Gewinnerzielungsabsicht – erkennbar anhand der Verluste – gepflegt wird, wird nicht als Einkunftsquelle qualifiziert und man kann auch keinen Verlust ansetzen.¹⁴⁵ Merkmal eines Hobbyspielers bzw Durchschnittsspielers ist, dass er keine individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten und die dadurch geschaffenen Erfolgsaussichten aufweist.¹⁴⁶ Bloße mathematische Kalkulationen und verwickelte Wahrscheinlichkeitsberechnungen seien unberücksichtigt zu bleiben, da sie nicht die Fähigkeiten eines Durchschnittsspielers widerspiegeln. Entscheidend ist, „*ob die zufallsüberwindende Geschicklichkeit von einem spielinteressierten Menschen mit durchschnittlichen Standard in einer so kurzen Zeit erworben werden kann, dass sich die Herrschaft des Zufalls allenfalls auf eine Einspielzeit beschränkt, de-*

¹⁴³ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 58ff.

¹⁴⁴ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 59.

¹⁴⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 29ff; Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

¹⁴⁶ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

ren Länge sich nach der erfahrungsgemäßen durchschnittlichen Dauer der Spielteilnahme bestimmt.“¹⁴⁷

Nach geltender Rechtslage stellen die Spielgewinne eines (Hobby-) Pokerspielers in Österreich nicht einkommensteuerbare Spielgewinne dar, da diese als Gewinne aus Glücksspielen zählen.¹⁴⁸

- *Verluste und Liebhaberei*

„Aus dem Begriff des Einkommens bzw konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt und bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist.“¹⁴⁹

Ein Hobbyspieler, der Poker nur aus privatem Interesse spielt und keine Gewinnerzielungsabsicht hat, betätigt sich im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Eine Besteuerung seiner Spielgewinne als Einnahmen aus Gewerbebetrieb ist folglich ausgeschlossen.¹⁵⁰ Vor allem wenn die Tätigkeit auf Dauer Verluste abwirft, ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste nicht aus privaten Gründen in Kauf nimmt. Tritt dieser Fall zu, wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt mit der Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können (dh nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können).¹⁵¹

Die Frage der **Liebhaberei** wurde historisch zuerst bei *Hobby- und Freizeitbeschäftigungen* relevant (zB Briefmarkensammeln, Jagd), also bei Tätigkeiten, die eine persönliche Neigung des Steuerpflichtigen aufzeigen. Im Laufe der Zeit hat die Rsp die Grundsätze auch bei Tätigkeiten angewendet, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach das typische Bild einer Einkunftsquelle bieten. Die Liebhaberei-Verordnung unterscheidet zwischen Liebhabereivermutung und Einkünftevermutung wie folgt:

„Liebhaberei ist – widerlegbar – zu vermuten (§ 1 Abs 2 LVO), wenn die Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern

- Die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigene (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und

¹⁴⁷ *Hambach/Hettich/Kruis*, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht? MR-Int 2/09, 41.

¹⁴⁸ EStR 2000 Rz 101; *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

¹⁴⁹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ 29.

¹⁵⁰ *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

¹⁵¹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ 30.

- Typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (zB langfristige Vermögensanlagen)
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise (im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung) auf einer besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (zB Reiseschriftsteller, Sportamateure) oder
- 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.¹⁵²

Gem § 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 LVO kann die Liebhabereivermutung widerlegt werden, wenn „in einem absehbaren Zeitraum“ ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist. Die Verluste der Anlaufphase sind dann anzuerkennen.¹⁵³

Sofern die Liebhabereivermutung nicht greift (zB bei allen typisch gewerblichen Tätigkeiten), sind **Einkünfte** zu vermuten. Bei der Einkünftevermutung sind Verluste grundsätzlich anzuerkennen, soweit man damit rechnen kann, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinns beendet wird.¹⁵⁴

Profispieler

Die große Anzahl an Profipokerspielern lässt die Qualifikation von Poker als Glücksspiel iSd GSpG zweifelhaft erscheinen. Das GSpG versucht mithilfe des Glücksspielmonopols den Spieltrieb des Menschen in geordnete Bahnen zu lenken und von staatlicher Stelle aus zu kontrollieren. Das Steuerrecht hingegen verfolgt nicht solche ordnungspolitische Ziele, sondern hat die Aufgabe die steuerlichen Lasten zu verteilen. Folglich orientiert sich das Steuerrecht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch nicht am Gewerbebegriff der Gewerbeordnung und muss sich des Weiteren auch nicht an der Legaldefinition des Glücksspielgesetzes orientieren.¹⁵⁵

Heutzutage gibt es immer mehr Profipokerspieler, die ausschließlich vom Pokern leben können. Die genaue Zahl der Pokergewinner ist nicht wirklich abschätzbar, weil ein Spieler auf Plattform A gewinnen und auf Plattform B verlieren kann oder ein Spieler einen Tag spielt, gewinnt oder verliert und dann nie wieder kommt. Spieler mit vielen gespielten Händen zäh-

¹⁵² vgl §1 LVO; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 30.

¹⁵³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 30.

¹⁵⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 30.

¹⁵⁵ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

len oftmals zu den Gewinnern, ein Verlierer kann sich meist die hohe Anzahl an durchschnittlich verlorenen Händen nicht leisten.¹⁵⁶

- *Einkommensquellen*

Primäre **Einkommensquelle** bei professionellem Poker sind die Spielgewinne, die ein Pokerspieler im Rahmen seiner regelmäßigen Teilnahme an nationalen als auch internationalen Turnieren gewinnt. Eine weitere Einkunftsquelle eines Profispielers stellt „Rakeback“ dar, worunter man die Zurückzahlung des Rakes, einen Teil der Gebühren, von Anbieter an Spieler versteht. Weiters werden von Anbietern oftmals auch „Boni“ angeboten, die darauf abzielen, Kunden zu gewinnen oder zu binden. Pokerprofis zahlen nicht unerhebliche „Buy-Ins“ bei Pokerturnieren, deren Kosten jedoch für gewöhnlich der Sponsor des Profispielers trägt. Sponsoring trifft generell nur auf Pokerprofis zu und umfasst meist auch besondere Rakebackdeals oder die Gratisteilnahme an speziellen Turnieren. Pokerspieler mit häufigen Turniererfolgen werden von entsprechenden Plattformen kontaktiert, die dann ein entsprechendes Sponsorenabkommen anbietet.¹⁵⁷

- *Betriebsausgaben*

„Betriebsausgaben sind auch die Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen.“¹⁵⁸

Versucht ein Pokerspieler seinen Lebensunterhalt mit Poker zu bestreiten, bedarf es einer Kalkulation aller persönlicher laufenden **Ausgaben** und einer entsprechenden Liquidität. Ein Pokerprofi sollte immer davon ausgehen, dass mehrere Monate verlustreich sein können und trotzdem laufende Kosten wie z.B. Miete zu zahlen ist. Daher sollten die persönlichen Reserven immer zumindest Ausgaben für ein Jahr decken. Um professionell spielen zu können, bedarf es zudem entsprechendes Kapital. Finanzierungskosten als auch Opportunitätskosten durch die Kapitalbindung können entstehen. Das Kapital im Pokerkonto bringt keine Verzinsung und es kann zu Wechselkosten und Kursverlusten kommen, sobald es sich um unterschiedliche Währungen handelt. Ebenso allgemeine Kosten wie Reisekosten zu Turnierorten oder Hardwarekosten zählen zu den Betriebsausgaben eines professionellen Pokerspielers. Rake und Turniergebühren sind ebenfalls vom Pokerspieler zu leisten, um an Turnieren teilnehmen zu dürfen.¹⁵⁹ Rake¹⁶⁰ sorgt dafür, dass die Verluste und nicht die Gewinne beim

¹⁵⁶ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 62ff.

¹⁵⁷ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 62ff.

¹⁵⁸ vgl. § 4 EStG; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 138.

¹⁵⁹ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 72ff.

Durchschnitt aller Spieler überwiegen, folglich muss es mehr Verlierer als Gewinner geben. Nur ein kleiner Teil der Spieler gewinnt daher regelmäßig. Der Durchschnittsspieler verliert mathematisch gesehen, ansonsten würden die Anbieter keine Einnahmen erzielen.¹⁶¹

Ein weiteres Indiz für einen hohen Professionalisierungsgrad besteht darin, sich auch mental auf Pokerturniere mithilfe eines Mentaltrainers vorzubereiten. Dr. Marcus Täuber, ein Dipl. Mentaltrainer, hat bereits einige Pokerspieler als Klienten und sieht beim Mentaltraining für Pokerspieler noch hohes Potential. Ziel des Mentaltrainers ist es, den Pokerspieler mental so stark zu machen, sodass er in Stresssituationen – z.B. im Rahmen eines Pokerturniers – eine hohe Gelassenheit mitbringt und seine Emotionen steuern kann. Hat ein Pokerspieler seine Emotionen im Griff und lässt sich von seinen Mitspielern nicht bluffen, kann er den Ausgang des Spieles direkt beeinflussen. Der Geschicklichkeitsfaktor (skill) steigt und die individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten des Pokerspielers überwiegen. Mentaltraining ist in Österreich jedoch noch nicht so stark verbreitet, wird aber – vor allem bei großen internationalen Turnieren wie der WSOP in Las Vegas – häufig angewendet.¹⁶²

Topprofis weisen bei Gewinnstatistiken häufig Gewinne in Millionenhöhe auf, wobei Top-Turniere aufgrund sehr hoher Auszahlungen die Statistiken sehr verzerren können. Gewinnstatistiken berücksichtigen auch weder Ausgaben wie beispielsweise Reisekosten noch Einnahmen aus Werbung. Daniel Negreanu veröffentlichte 2006 seine Einnahmen: 422.000 Dollar für Cash-Game, 1.078.000 Dollar für Turnier und - 173.000 Dollar online. Die Zahlen zeigen den Schwerpunkt von Liveturnieren bei Poker.¹⁶³

Zusammenfassend ist festzustellen, ein Profispieler weist individuelle Fähigkeiten und Fertigkeiten auf und kann dadurch seine Erfolgsaussichten beeinflussen. Folglich hängt der Erfolg bei einem Profipokerspieler nicht vom Glück, sondern vom Geschick ab.¹⁶⁴ Dieser Einfluss auf das Ergebnis führt dazu, dass diese Spielgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert werden. Auf die einzelnen Merkmale für Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird im nachfolgenden Kapitel näher eingegangen.¹⁶⁵

¹⁶⁰ Unter „*Rake*“ versteht man die Einbehaltung eines gewissen Betrages (in der Regel 5%) bei jedem gespielten Pot in Pokerräumen als Bezahlung für die Dienstleistung.

¹⁶¹ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 62.

¹⁶² Dr. Marcus Täuber ist Hirnforscher, Dipl. Mentaltrainer sowie Lehrbeauftragter der Fachhochschule Joanneum und der Donau Universität Krems und gründete 2014 das Institut für mentale Erfolgsstrategien.

¹⁶³ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 71.

¹⁶⁴ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

¹⁶⁵ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

3.1.2.2.2.1.2 Tatbestandsmerkmale

Der Begriff des **Gewerbebetriebes** ist in **§ 28 BAO** definiert als:

„Eine selbstständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinne der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufes, noch als eine andere selbstständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist.“ § 23 Z1 EStG übernimmt diese Definition.¹⁶⁶

Die **Tatbestandsmerkmale** für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes iSd § 23 EStG erfordert somit:

- 1. Ausschluss als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit**
- 2. Selbstständigkeit**
- 3. Nachhaltigkeit**
- 4. Gewinnerzielungsabsicht**
- 5. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**

In Deutschland ist erst kürzlich ein Urteil ergangen, bei dem der BFH entschied, dass die regelmäßige Teilnahme an Turnierpokerspielen Merkmale eine der 7 Einkunftsarten, nämlich Einkünften aus Gewerbebetrieb, aufweisen und somit ein Pokerspieler der Einkommensteuerpflicht unterliegen kann. Im Folgenden wird der Sachverhalt des deutschen Urteils vom 16.9.2015, X R 43/12 erläutert und anschließend auf die einzelnen Merkmale für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs iSd § 23 EStG (bzw. § 15 dEStG) näher eingegangen. Aufgrund der vergleichbaren Rechtslage in Deutschland sind die Schlussfolgerungen des BFH trotz der bislang großzügigen Haltung der Finanzverwaltung auch auf Österreich übertragbar.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 47.

¹⁶⁷ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620).

Sachverhalt

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2008 als Flugkapitän Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Ende 2009 teilt die Steuerfahndung dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt) mit, dass der Kläger (Flugkapitän) nach einer dort eingegangenen Anzeige seit mehreren Jahren an Pokerturnieren teilgenommen und eine hohe Gewinnsumme iHv \$ 1.000.000. erhalten habe. Die Steuerfahndung war der Rechtsansicht, der Kläger habe mit seinen Gewinnen aus Pokerturnieren Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und sei somit einkommensteuerpflichtig. Die Höhe der Einnahmen schätzte sie anhand „The Hendon Mob Poker Database“, einer im Internet zugänglichen Datenbank. Von diesen Beträgen – umgerechnet € 105.012 – nahm sie einen pauschalen Betriebsausgabenabzug iHv 30% der Einnahmen vor. Danach ergab sich für den Kläger für das Streitjahr 2008 Gewinne aus Turnierteilnahmen iHv € 73.508. Weitere Gewinne wie zB Gewinne aus Cash-Games oder Online-Poker ließ die Steuerfahndung ausdrücklich außer Ansatz. Im September 2010 erließ das FA mangels Abgabe einer Steuererklärung im Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen einen Einkommensteuerbescheid mit Gewinnen aus Turnierpokerspielen iHv € 59.000 für das Jahr 2008. Während des Einspruchsverfahrens reichte der Kläger seine Einkommensteuererklärung für seine Gewinne iHv € 13.590 aus „Autorentätigkeit“ (Beiträge für einen Poker-Internetblog, Provisionserlöse aus dem Verkauf einer DVD „Pokerschule“ nach. Für seine Auftritte als Kommentator von Pokerspielen im TV habe der Kläger jedoch kein Entgelt erhalten. Die angesetzten Einnahmen seien Gewinne aus Glücksspielen und zählen daher zur nicht steuerbaren Einkommensquelle. Weiters sei die Internet-Datenbank keine belastbare Schätzungsgrundlage. In der Einspruchsentscheidung setzte das FA die Einkünfte des Klägers aus der Teilnahme an Pokerturnieren mit einem geschätzten Betrag von € 73.508 an. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 des EStG wurde während des Klageverfahrens seitens des Klägers nachgereicht, in der er Erlöse iHv € 121.686,59 erklärte. Nach Abzugspositionen (wie zB Reisekosten, „Buy-Ins“ oder Erlösschmälerungen iHv € 139.186,20) ermittelte der Kläger einen Verlust iHv € 17.499,61.¹⁶⁸

Zwischenurteil des FG Köln

Das Finanzgericht (FG) Köln entschied durch ein Zwischenurteil, der Kläger sei mit seinen Einkünften aus Pokerturnieren einkommensteuerpflichtig, da es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt. Das FG Köln stellt zudem fest, der Kläger habe bereits in den Jahren 2003 bis 2007 an 19 Pokerturnieren teilgenommen und dabei Preisgelder iHv € 596.197 bei Antrittsgeldern („Buy-Ins“) iHv € 43.867 gewonnen. Auch im Streitjahr 2008 habe der Kläger an zahlreichen Pokerturnieren teilgenommen und wieder erhebliche Einnahmen erzielt. Das

¹⁶⁸ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 1,2,3,4.

FG kam des Weiteren zur Überzeugung, der Kläger habe die Preisgelder wesentlich und überwiegend aufgrund seiner Fähigkeiten gewonnen. Das FG kam zu der Auffassung, dass die vom Kläger gespielten Pokervarianten „Texas Hold'em“ und „Omaha“ Geschicklichkeitselemente enthalten. Der Kläger konnte aufgrund seiner individuellen spielerischen Fähigkeiten – auch bedingt durch seine berufliche Ausbildung bzw. Tätigkeit als Flugkapitän – Einfluss auf den Ausgang der Pokerturniere nehmen, so dass der Erfolg bei dem vom Kläger gespielten Pokervarianten überwiegend von seinem Geschick und nicht vom Glück (Zufall) abhängig gewesen sei.¹⁶⁹

Der Kläger wendet sich mit seiner Revision gegen die Einstufung der streitgegenständlichen Preisgelder als gewerbliche Einkünfte. Das Zwischenurteil sei sachlich-rechtlich nicht zutreffend als auch verfahrensfehlerhaft zustanden gekommen. Der Kläger sei der Meinung, das FG Köln hätte unvollständige bzw. rechtsfehlerhafte Feststellungen vorgenommen. Die Erfordernis der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers sei nicht verwirklicht worden. Außerdem habe der Steuerpflichtige mit seiner Tätigkeit als Turnierpokerspieler den Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht verlassen. Das Zwischenurteil des FG Kölns weiche von der bisherigen Verwaltungspraxis ab, denn Pokergewinne seien als Glücksspielgewinne nicht steuerbar. Der Kläger beruft sich auf den Verstoß gegen die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, da sich das Zwischenurteil von dem in anderen Rechtsgebieten definierten Glücksspielbegriff abweiche. Des Weiteren rügt der Kläger, das FG Köln habe den Sachverhalt mit Blick auf die „erfolgreiche“ Teilnahme an Pokerturnieren nicht vollständig aufgeklärt. Eine Verletzung der richterlichen Hinweispflicht wird auch beanstandet.¹⁷⁰

Urteil des BFH

Der BFH weist mit dem Urteil vom 16.9.2015, X T 43/12 die Revision des Klägers zurück, da das FG Köln zu Recht erkannt hatte, dass es sich um die vom Kläger vereinnahmten Preisgelder aus Pokerturnieren als gewerbliche Einkünfte iSd § 15 Abs 1 Satz 1 Nr. 1 dEStG handelt, welche steuerbar sind.¹⁷¹

„Gewerbebetrieb ist nach der grundlegenden Definition in § 15 Abs 2 Satz 1 EStG eine selbstständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen

¹⁶⁹ FG Köln 31.10.2012, 12 K 1136/11, Rz 5,6.

¹⁷⁰ FG Köln 31.10.2012, 12 K 1136/11, Rz 7,8,9.

¹⁷¹ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 13.

*wird, sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit anzusehen ist“.*¹⁷²

Ein berufsmäßiger Pokerspieler erfüllt die **Tatbestandsmerkmale** iSd § 23 EStG (bzw § 15 dEStG) für Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt:

1. Ausschluss als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit

Ein Berufspokerspieler erzielt weder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) weder aus selbstständiger Arbeit. Zur Abgrenzung der Begriffe LuF wird auf § 21 EStG und selbstständige Arbeit auf § 22 EStG verwiesen.¹⁷³

2. Selbstständigkeit

Die selbstständige Betätigung des Klägers liegt vor, da kein steuerrechtliches Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG besteht. Zu den Merkmalen für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis zählen zB die persönliche Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des ArbG.¹⁷⁴ Das Unternehmensrisiko ist zudem auch zu bejahen, da der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und er für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Merkmale für Unternehmensrisiko sind zB eine freie und selbstverantwortliche Arbeitszeitgestaltung, eine mangelnde Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung und das Fehlen eines allgemeinen Anspruchs auf Spesenersatz durch einen Dritten.¹⁷⁵

Die Selbstständigkeit der Betätigung des Klägers als Turnierpokerspieler steht außer Frage.¹⁷⁶

3. Nachhaltigkeit

Der Kläger nahm des Weiteren an den Turnierpokerspielen nachhaltig teil. Nachhaltigkeit liegt vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt aber nicht nur vor, wenn die ausgeübte Tätigkeit –

¹⁷² BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 15.

¹⁷³ siehe auch Kapitel 3.1.2.2.1.

¹⁷⁴ Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁹ § 23 Rz 16.

¹⁷⁵ Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁹ § 23 Rz 17.

¹⁷⁶ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 16.

das Pokerspielen – auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird, sondern auch, wenn lediglich eine Wiederholungsabsicht besteht. Eine einmalige Tätigkeit kann daher auch nachhaltig sein, sofern sie auf Wiederholung angelegt ist.¹⁷⁷

Da der Kläger bereits in den vorherigen Jahren an zahlreichen Pokerturnieren teilnahm und man von einer fortsetzenden Wiederholungsabsicht ausgehen kann, ist das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit eindeutig gegeben.¹⁷⁸

4. Gewinnerzielungsabsicht

Eine Gewinnabsicht liegt vor, wenn Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden. Für eine steuerliche Beurteilung ist nicht die behauptete Motivation des Steuerpflichtigen ausschlaggebend, sondern es wird vom äußeren Erscheinungsbild der Tätigkeit ausgegangen und geprüft, ob sie in der Art, in der sie tatsächlich ausgeübt wird, geeignet ist, auf Dauer positive Erträge zu erwirtschaften.¹⁷⁹ Das Streben nach Gewinn muss jedoch nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein. Ein Gewerbebetrieb iSd § 23 liegt selbst vor, wenn die Absicht der Gewinnerzielung lediglich zum Nebenzweck dient.¹⁸⁰

Der BFH war der Rechtsansicht, durch seine Betätigung als Turnierpokerspieler hätte der Kläger eine Absicht auf Gewinnerzielung gehabt. Die Vorinstanz, das FG Köln, ist dabei zutreffend dabei ausgegangen, dass es sich bei der Gewinnerzielungsabsicht um ein subjektives Tatbestandsmerkmal handelt, das allerdings nicht nach den Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen, sondern nach den äußeren Umständen zu beurteilen ist. Zudem hat das FG Köln aus den objektiv feststellbaren Umständen zu den Turnierpokeraktivitäten des Klägers in den Jahren 2003 bis 2008 und auch in den Folgejahren in einwandfreier Weise auf das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen. Der Tätigkeit als Pokerspieler lag des Weiteren ohne Zweifel eine nicht unerhebliche Spieleleidenschaft zugrunde. Nach § 15 Abs 2 Satz 3 dEStG (für vergleichbare österreichische Rechtslage siehe *Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG⁹ § 23 Rz 32) reicht es für die Annahme eines Gewerbebetriebes, wenn die Gewinnerzielungsabsicht lediglich einen Nebenzweck darstellt. Den vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen bzw. Verluste musste das FG Köln nicht weiter nachgehen, weil der Vortrag zu unsubstantiiert und deshalb nicht geeignet war, die hier

¹⁷⁷ *Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG⁹ § 23 Rz 22.

¹⁷⁸ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 5, 16.

¹⁷⁹ *Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG⁹ § 23 Rz 31.

¹⁸⁰ *Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, EStG⁹ § 23 Rz 32.

für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht sprechenden Beweisanzeichen zu entkräften.¹⁸¹

5. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, „wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausch teilnimmt und die nach objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat“.¹⁸²

Dieses wichtige Tatbestandsmerkmal liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige werbend auftritt und Vorsorge trifft, dass die angebotene Leistung erbracht werden kann. Eine bloße Abnahme von Leistungen am Markt reicht nicht aus, es muss ein *Leistungsaustausch* (Verhältnis von Leistung und Gegenleistung) vorhanden sein. Haben Leistungen ihren Ursprung in der privaten Lebensführung und sind nicht durch die Absicht der Einkünfteerzielung geprägt, ist zu überprüfen, ob sie auch Dritten gegenüber erbracht werden. Es ist unabdingbar, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt für Dritte anbietet.¹⁸³

Im Jahre 1927 hat der RFH bereits anerkannt, dass bei einem reinen Glücksspiel wie zB Lotteriespielen keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt, da es keinen Leistungsaustausch – Austausch von Leistung und Gegenleistung – gibt. Weder die Spieltätigkeit noch der Spieleinsatz stellen Leistungen dar, die durch den Spielgewinn vergütet werden.¹⁸⁴

Der BFH entschied mit dem Urteil vom 16.9.2015, X R 43/12, dass der Kläger mit seiner regelmäßigen Teilnahme an Pokerturnieren auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnahm. Es muss ein Leistungs- bzw Güteraustausch gegeben sein, wobei neben Sach- und Dienstleistungen auch geistige und andere immaterielle Leistungen Gegenstand gewerblicher Tätigkeit sein können. Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setze keinen Güteraustausch gegen festes Entgelt voraus, das Entgelt kann nämlich auch erfolgsabhängig

¹⁸¹ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 35; Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁹ § 23 Rz 32; Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1622).

¹⁸² Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁹ § 23 Rz 36.

¹⁸³ Vock in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG⁹ § 23 Rz 36.

¹⁸⁴ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 18, 19.

bestimmt werden.¹⁸⁵ Der Kläger trug der von ihm besuchten Pokerturniere – wie jeder andere Teilnehmer – die öffentliche Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten an. Hierfür wurde ihm als Entgelt ein von seiner Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt. Der Steuerpflichtige bot eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt für Dritte äußerlich erkennbar an. Im Rahmen des Pokerspiels trat er nach außen hin in Erscheinung und wendete sich an eine – wenn auch nur begrenzte – Allgemeinheit (Verkehrskreis).¹⁸⁶ Die Teilnahme am Pokerturnier wies sich für den BFH als Unterhaltungsdarbietung im Sinne seiner bisherigen Rechtsprechung insbesondere durch die Veröffentlichung der Turnierergebnisse im Internet und der medialen Vermarktung des Spielers (Fernsehkomentator von Pokerspielen, Autor einer Poker-Internetblogs, Hauptdarsteller einer Poker-Schulungs-DVD).¹⁸⁷

Die Qualifizierung von Poker als Glücksspiel steht der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht entgegen. Jedoch kam bereits das FG Köln durch Auswertung von Quellen in der Literatur und der Rechtsprechung zum Ergebnis, dass das Spiel Poker als Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitselementen einzustufen ist. Daher konnte der BFH auch offen lassen, ob im Fall einer Einstufung von Poker als reines Glücksspiel der Veranstaltungscharakter mit Öffentlichkeitswirkung eines Pokerturniers ausreicht, um den erforderlichen Leistungsaustausch (Leistung und Gegenleistung) für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu begründen. Für den Leistungsaustausch ist es unmaßgeblich, ob der Kläger über unter- oder überdurchschnittliche Fähigkeiten als Pokerspieler verfügt.

Beim hier relevanten Pokerturnier in der Pokervariante „Texas Hold'em“, welche über viele Runden ohne Möglichkeit des Abbruchs unter Mitnahme von Gewinnen gespielt wurde, überwog die Geschicklichkeitskomponente.¹⁸⁸ Der Kläger als Verkehrspilot verfügte über mathematische Kenntnisse, die ihm auf die im Pokerspiel bezogenen Wahrscheinlichkeitsberechnungen einen Vorteil verschafften. Außerdem umfasst das Berufsbild eines Piloten auch psychologische Kenntnisse, so müsse der Flugkapitän z.B. in der Lage sein, in Ausnahmesituationen eines Fluges die Passagiere zu beruhigen und binnen Sekundenbruchteilen Entscheidungen treffen, die über das Leben zahlreicher Menschen bestimmen. Sowohl die mathematische als auch die psychologische Komponente verschafft dem Pokerspieler im Pokerspiel

¹⁸⁵ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 17, 18.

¹⁸⁶ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 20, 21; *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1622).

¹⁸⁷ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 21; *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1622).

¹⁸⁸ FG Köln 31.10.2012, 12 K 1136/11, Rz 56 bis 59; *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1622).

einen massiven Vorteil gegenüber Mitspielern, daher sei der Kläger nicht als Durchschnittsspiel einzustufen, da der Erfolg vorwiegend von seiner Geschicklichkeit abhängt.¹⁸⁹

Zusammenfassung des Urteils des BFH

In Conclusio ist die Teilnahme des Klägers an Turnierpokerspielen als Gewerbebetrieb iSd § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 1, Abs 2 dEStG zu qualifizieren. Das Turnierpokerspiel (hier: in den Varianten „Texas Hold’em und „Omaha“) ist nach einkommensteuerrechtlicher Beurteilung im Allgemeinen nicht als reiner – und damit per se nicht steuerbares – Glücksspiel, sondern als Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitsspiel einzuordnen. Der Berufspilot bezog aus seiner regelmäßigen Teilnahme an Pokerturnieren Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da er nicht nur selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wurde, sondern sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligte.¹⁹⁰ Bisher wurde die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr für Spielgewinne sowohl in Österreich als auch in Deutschland stets verneint. Die aktuelle Entscheidung des BFH zeigt jedoch, dass ein berufsmäßiger Pokerspieler sehr wohl das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllt.¹⁹¹ Weiters ist im gegenständlichen Fall eine private Vermögensverwaltung ausgeschlossen, da der Kläger seine privaten Spielbedürfnisse nicht vergleichbar mit einem Hobbypokerspieler auslebe. Der Kläger nehme an internationalen Turnieren im In- und Ausland teil, bei denen hohe Antrittsgelder zu leisten und zudem steht eine mediale Vermarktung der eigenen Person und Fähigkeit im Vordergrund. Diese Betätigung des Klägers gehe über die private Vermögensverwaltung eindeutig hinaus. Die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung (Hobby) schließe nämlich die Besteuerung der Spielgewinne als Einnahmen als Gewerbebetrieb aus. Der BFH kam zu der Auffassung, der Flugkapitän sei nicht als Durchschnittsspieler anzusehen, sondern als Profispieler, bei dem der Erfolg vom Geschick abhängig war. Folglich unterliegt dieser mit seinen Gewinnen aus Pokerspielen der Einkommensteuerpflicht.¹⁹²

¹⁸⁹ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 55, 56.

¹⁹⁰ BFH 16.9.2015, X R 43/12; *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1621ff).

¹⁹¹ *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307ff).

¹⁹² *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308); *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

3.2 Umsatzsteuer

3.2.1 Charakterisierung

Der Umsatz eines Unternehmens ist Steuergegenstand der Umsatzsteuer (kurz USt), wobei auch die persönlichen Verhältnisse des Unternehmers nicht Rücksicht genommen wird. Die Umsatzsteuer ist im Gegensatz zur Einkommensteuer keine Subjektsteuer, sondern eine **Objektsteuer**. Da sie an einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang anknüpft ist sie eine **Verkehrssteuer** bzw exakter eine Steuer auf die Einkommensverwendung. Dh es wird derjenige belastet, der Einkommen bzw Vermögen für Konsumzwecke aufwendet. Der wirtschaftliche Träger der USt soll der Letztverbraucher sein, der Unternehmer ist aber Steuerschuldner (**indirekte Steuer**). Die USt soll nach ihrem Belastungsziel den gesamten Konsum erfassen, folglich ist sie eine allgemeine Verbrauchsteuer.¹⁹³

Die USt ist eine **gemeinschaftliche Bundesabgabe**. Sie ist nach den Einkommensteuern die ertragreichste Steuer, ihr Aufkommen betrug im Jahr 2012 in etwa € 24,6 Mrd. Des Weiteren ist die USt eine Mehrwertsteuer, dh sie will nur den im Unternehmen geschöpften Mehrwert, die Wertschöpfung der jeweiligen Unternehmensstufe erfassen (**Nettoumsatzsteuer**). Das System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug¹⁹⁴ ist heutzutage international das überwiegende System der Umsatzbesteuerung. Dieses System gilt nicht nur EU-weit, sondern auch in den meisten osteuropäischen und in vielen außereuropäischen Ländern.¹⁹⁵

3.2.2 Nicht steuerbare Umsätze und steuerbare Umsätze

Erfüllt ein Umsatz einen der Tatbestände nach § 1 Abs 1 UStG oder nach Art 1, liegt ein „**steuerbarer Umsatz**“ vor. Erfolgt zB eine Lieferung nicht im Inland, dann gilt der Umsatz als „**nicht steuerbar**“.¹⁹⁶ Dh steuerbar sind nur Umsätze, die im Inland ausgeführt werden (**Territorialitätsprinzip**). Auslandsumsätze sind generell nicht steuerbar.¹⁹⁷ Wird diese Lieferung zwar im Inland erbracht, ist jedoch nach § 6 oder Art 6 steuerbefreit, dann ist der Um-

¹⁹³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ 139.

¹⁹⁴ „Der Vorsteuerabzug bildet das Kernstück des Mehrwertsteuerrechts. Der Unternehmer kann Umsatzsteuerbeträge, die ihm für Leistungen an sein Unternehmen im Inland in Rechnung gestellt werden, von der eigenen Steuerschuld abziehen bzw ihre Erstattung begehren. Ziel des Vorsteuerabzugs ist es, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten und entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten.“; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ 258ff.

¹⁹⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ 141.

¹⁹⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 168.

¹⁹⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 143.

satz „steuerbar, aber steuerfrei“¹⁹⁸. Die letzte Variante „steuerbar und steuerpflichtig“ ist dann gegeben, wenn der Umsatz alle Tatbestandselemente erfüllt und der Umsatz nicht steuerbefreit ist.¹⁹⁹ Folgende Grafik zeigt einen Überblick über steuerbare und nicht steuerbare Umsätze.

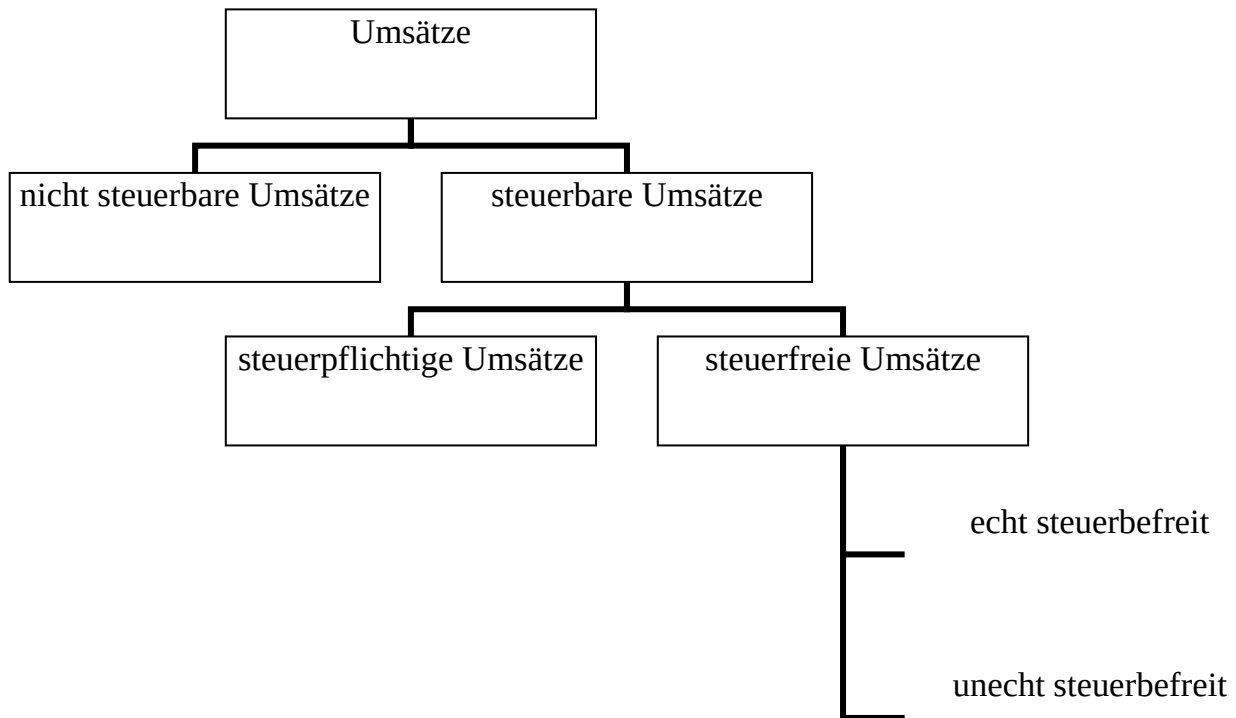


Abbildung 1: Unterschied nicht steuerbare Umsätze und steuerbare Umsätze

Der Begriff des „Unternehmers“ im UStG

Die Tatbestände des UStG knüpfen – mit einigen Ausnahmen – an den Begriff des **Unternehmers** an. Die Definition für den Begriff eines Unternehmers nach UStG lautet:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Der Unternehmerbegriff setzt nicht die zivilrechtliche Rechtsfä-

¹⁹⁸ Im USt-Recht wird zwischen „echter“ und „unechten Steuerbefreiung“ unterschieden. Die Differenzierung bezieht sich auf den Vorsteuerabzug. Bei echten Steuerbefreiungen bleibt der Vorsteuerabzug für den befreiten Unternehmer aufrecht. Bei unechten Steuerbefreiungen ist der Abzug der Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der befreiten Leistung steht, ausgeschlossen (§ 12 Abs 3); vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 215.

¹⁹⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 168.

higkeit voraus. Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG können insbesondere auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen besitzen, wenn sie als solche im Wirtschaftsleben auftreten, das heißt Leistungen erbringen.“²⁰⁰

Der Unternehmer ist Schuldner der USt, daher ist auch dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt. Das UStG verwendet einen weiteren Unternehmerbegriff und stellt nur darauf ab, ob ein Gebilde oder eine natürliche Person *selbstständig und nachhaltig zum Zweck der Einnahmenerzielung* (nicht Gewinnerzielungsabsicht) tätig wird. Die Rechtsform ist nicht ausschlaggebend. Es gibt drei Arten von Unternehmen:

1. Einzelunternehmer (natürliche Person)
2. Personenvereinigungen (zB OG, KG, soweit sie nach außen als solche auftreten)
3. Juristische Personen (zB Kapitalgesellschaften wie GmbH).²⁰¹

Um sich „Unternehmer“ nennen zu können, sind folgende **Unternehmereigenschaften** gem § 2 UStG erforderlich:

1. Selbstständigkeit

Unternehmereigenschaft setzt grundsätzlich Selbstständigkeit voraus. Ob Selbstständigkeit vorliegt, hängt vom Innenverhältnis zwischen einer Person und ihrem Auftraggeber ab. Natürlichen Personen (dh Menschen) fehlt die Selbstständigkeit, sobald sie einem Unternehmen eingegliedert sind und Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.²⁰² Eine Unterordnung des Unternehmens bezieht sich vor allem auf Ort, Zeit und Art und Weise der Tätigkeit. Die Kriterien der Selbstständigkeit decken sich mit der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung eines Dienstverhältnisses.²⁰³

2. Nachhaltigkeit

„Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn Wiederholungsabsicht besteht oder wenn sie unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses wiederholt wird.“²⁰⁴ Bereits eine einmalige Tätigkeit führt zu einer nachhaltigen Handlung, wenn eine Wiederholungsabsicht offensichtlich ist oder eine länger andauernde Tätigkeit vorliegt bzw ein Dauer-

²⁰⁰ Vgl § 2 UStG; UStR 2000, Rz 477; Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 147.

²⁰¹ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 146ff.

²⁰² Vgl § 2 UStG; Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 148.

²⁰³ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 148.

²⁰⁴ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 153.

zustand geschaffen wird. Die Unternehmereigenschaft nach dem UStG geht weiter als die betrieblichen Einkünfte nach dem EStG. Auch ein Vermieter ist gem § 2 UStG ein Unternehmer.²⁰⁵

3. Erzielung von Einnahmen

Bei einer Verbrauchsteuer wie der USt kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer Gewinne erzielt oder nicht. Im Gegensatz zum EStG ergibt sich die Unternehmereigenschaft nach UStG auch ohne Gewinnerzielungsabsicht. Eine Tätigkeit ist dann unternehmerisch, wenn sie zumindest auf Einnahmenerzielung gerichtet sein. Die Einnahmenerzielung muss dabei jedoch nicht primäres Ziel sein.²⁰⁶

3.2.2.1 Steuerbare Umsätze

Der Umsatzsteuer unterliegen gem § 1 Abs 1 folgende Umsätze (steuerbare Umsätze):

- a) *„Lieferungen²⁰⁷ und sonstige Leistungen²⁰⁸, die ein Unternehmer²⁰⁹ im Inland²¹⁰ gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens²¹¹ ausführt.*
- b) *Der Eigenverbrauch²¹² des Unternehmers im Inland; er umfasst nur noch die ertragsteuerlich nichtabzugsfähigen Aufwendungen.*
- c) *Die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet²¹³ in das Inland (Einfuhrumsatzsteuer; wird grundsätzlich von den Zollämtern erhoben)*
- d) *Nach Art 1 UStG (Binnenmarktregelung) unterliegt auch der innergemeinschaftliche Erwerb (ig Erwerb)²¹⁴ im Inland gegen Entgelt der Umsatzsteuer.“²¹⁵*

²⁰⁵ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 153ff.

²⁰⁶ Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 153ff.

²⁰⁷ Gem § 3 Abs 1 gilt: „Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder indessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.“; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 173.

²⁰⁸ § 3 a Abs 1 definiert als sonstige Leistungen wie folgt: „Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.“; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 178.

²⁰⁹ Vgl Kap 3.2.2.

²¹⁰ „Inland“ ist das Bundesgebiet, Ausland das Gebiet, das nicht Inland ist (§ 1 Abs 2); vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 168.

²¹¹ Hierzu ist ein Leistungsaustausch (innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung) erforderlich. Es kann strittig sein, ob eine Leistung gegen Entgelt erfolgt; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 167.

²¹² Ordnet ein Unternehmer einen Gegenstand zunächst seinem Unternehmen zu und verwendet ihn in der Folge für seinen privaten Bedarf, unterliegt diese Verwendung je nach Dauer der privaten Verwendung als der Dienstleistung oder der Lieferung gleichgestellter Vorgang der Umsatzsteuer (Entnahme- und Verwendungsverbrauch); vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 279.

²¹³ Drittlandsgebiet ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Unter Gemeinschaftsgebiet ist im UStG das Inland und das Gebiet der übrigen Mitgliedstaaten der EU sowie das Fürstentum Monaco und die Insel Man zu verstehen; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 168.

²¹⁴ Voraussetzungen für einen ig Erwerb siehe Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 196ff.

Wird § 1 Abs 1 nicht erfüllt, handelt es sich um nicht steuerbare Umsätze, dh man ist nicht umsatzsteuerpflichtig (zB bei Auslandsumsätze).

3.2.2.1.1 Umsatzsteuer auf Pokergewinne

Im Jahr 2012 hat das FG Köln die Pokergewinne eines Flugkapitäns aus Pokerspielen in der Variante „Texas Hold’em“ der Einkommensteuer unterworfen.²¹⁶ Der BFH bestätigte im September 2015, dass ein Pokerspieler, der durch die Teilnahme an Pokerturnieren regelmäßig Gewinne erzielt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 15 dEStG aufweist.²¹⁷ Das FG Münster zieht nun mit dem Urteil vom 15.7.2014, 15 K 798/11 U umsatzsteuerlich nach.²¹⁸

Sachverhalt

Der Kläger nahm über einen Zeitraum von mind. 9 Jahren an Pokerturnieren, Cash-Games, Internet- und Black-Jack-Veranstaltungen teil. Seinen Lebensunterhalt verdiente er sich mit den Preisgeldern, die er gewann – denn bei seinem Arbeitgeber hatte er unbezahlten Urlaub genommen. Allerdings gab er die Gewinne nicht in der Steuererklärung an. Im Internet fanden die Beamten ein Video-Interview mit dem Spieler und wurden auf Gewinne aufmerksam, daraufhin führten die Beamten eine Betriebsprüfung durch und schätzten die Umsätze des Pokerspielers. Der Kläger sei Berufspokerspieler und habe mit seiner Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 15 EStG erzielt. Da er nachhaltig Einnahmen erzielte, sei er zudem als Unternehmer iSd § 2 UStG tätig gewesen und mit seinen Pokergewinnen auch umsatzsteuerpflichtig. Er klagte gegen dieses Vorgehen mit der Begründung, er sei nicht Berufsspieler und somit nur nichtunternehmerisch tätig gewesen. Die Spielgewinne seien keine umsatzsteuerpflichtigen Entgelte, da er diese ausschließlich im Privatbereich erzielt habe. Das FG Münster lehnte die Klage jedoch ab.²¹⁹

Urteil des FG Münster

Das FG Münster ist der Rechtsansicht, der Kläger sei als Profispieler einzustufen und unterliegt daher mit seinen Spielgewinnen aus Pokerturnieren, Cash-Games, Internet- und Black-Jack-Veranstaltungen der Umsatzsteuer.

Der Pokerspieler sei **Unternehmer** gem § 2 Abs 1 Satz 1 UStG, da er eine *gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt*. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs 1 Satz 3

²¹⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 167ff.

²¹⁶ FG Köln 31.10.2012, 12 K 1136/11.

²¹⁷ BFH 16.9.2015, X R 43/12.

²¹⁸ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U.

²¹⁹ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U.

UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur *Erzielung von Einnahmen*, auch wenn die Absicht (wie im EStG) fehlt, Gewinne zu erzielen.²²⁰ Für ein „wirtschaftliches Tätigwerden“ des Pokerspielers iSd Unionsrechts und iSd § 2 UStG spricht vor allem, dass der Kläger im Zeitraum von mindestens 9 Jahren, nämlich von 2004 bis Ende 2013, durchschnittlich an ca 5 bis 8 Pokerturnieren, Cash-Games, Internet- sowie Black-Jack-Veranstaltungen pro Jahr mit dem Ziel teilnahm, Entgelte in Form von „Preisgelder“ zu erzielen. Es kann offen bleiben, ob er zusätzliche Entgelte in Form von Antrittsgagen oder Werbegaben erzielte. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist es unbeachtlich, dass der Pokerspieler in den Jahren 2008 und 2009 mit diesen Tätigkeiten per Saldo Verluste erzielte. Die umsatzsteuerliche Unternehmenseigenschaft gem § 2 UStG ist nämlich durch eine Einnahmeerzielungsabsicht und nicht Gewinnerzielungsabsicht gekennzeichnet. Einnahmeerzielungsabsicht bedeutet, dass der Unternehmer Leistungen gegen Entgelt erbringt oder zumindest beabsichtigt, Einnahmen zu erbringen. Weiters war der Kläger nachhaltig tätig, da er über Jahre seine gleichartigen Tätigkeiten in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen unter Ausnutzung derselben Verhältnisse in Form einer Teilnahme an den vorgenannten Veranstaltungen ausführte. Der Kläger verhielt sich im Pokerspiel wie ein Profi, dh wie eine mit dieser Tätigkeit einen Beruf ausübende Person, in dem er bei Pokerturnieren anderen Spielern Unterbeteiligungen²²¹ zukommen ließ, um auf diese Weise seine Chance, Einnahmen zu erzielen, zu erhöhen. Der Pokerspieler ist nicht mehr als nichtunternehmerischer Freizeitspieler einzustufen. Zudem ging er seinen einst nichtselbständig ausgeübten Beruf nicht mehr nach und war es sei daher anzunehmen, dass der Kartenspieler das Ziel verfolgte, seine Einnahmen vorrangig mit Pokerspielen zu erzielen. Die Höhe der Umsätze deutete darauf hin, dass der Kläger seinen Lebensunterhalt mit dem Kartenspiel finanzierte. Unter anderem wurde im Internet auch ein Interview veröffentlicht, worin der Kartenspieler angab, jahrelang viele Pokerspiele gespielt zu haben und schilderte wie er „Poker-Pro“ geworden sei.²²²

Außerdem ist das FG Münster der Rechtsansicht, dass FA habe zu Recht die veranlagten Umsätze des Klägers nach **§ 3a Abs 1 Satz 1 UStG als sonstige Leistungen** der Besteuerung im *Inland* unterworfen. Die Definition für sonstige Leistungen lautet: „*Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.*“²²³ Der Profipokerspieler erbringe eine sonstige Leistung iSd § 3a Abs 1 UStG, die in der Bereitschaft beste-

²²⁰ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U, Rz 24, 25.

²²¹ sogenannte „Stakings“.

²²² FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U, Rz 27.

²²³ Vgl § 3a UStG.

hen soll, nach den Spielregeln unter Übernahme eines Wagnisses mit anderen gegen Geld zu spielen. Diese Leistung ist im Inland zu versteuern, da der Pokerspieler seinen Wohnsitz im Inland hat. Da der Kläger zu Prüfungsbeginn nur aus seinem Gedächtnis eine Aufstellung zu seinen Gewinnen und Verlusten sowie Aufwendungen im Rahmen seiner Teilnahme an Pokerturnieren machte, des weiteren Unterlagen und Belege über die Teilnahme an Veranstaltungen und Reisekosten nicht beweisen konnte, mussten die Umsätze des Pokerspielers geschätzt werden. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer wurden letztendlich die Bareinzahlungen auf dem Girokonto verdoppelt. Das FG Münster konnte aufgrund unvollständiger Unterlagen nicht ausschließen, dass der Pokerspieler weitere Einnahmen erzielte, die nicht auf das Bankkonto eingezahlt wurden.²²⁴

Das FG Münster hat entschieden, durch die Teilnahme an den Turnieren habe der Pokerspieler seine Leistung erbracht und wollte Geld gewinnen – entsprechend sei er als Unternehmen anzusehen- und damit auch umsatzsteuerpflichtig. Seine Tätigkeit als Kartenspieler über der Kläger als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG aus. (§ UStG: gewerbliche, berufliche Tätigkeit, selbstständig, Einnahmenerzielungsabsicht (aber nicht Gewinnerzielungsabsicht). Mit dem Urteil muss sich der BFH noch befassen und eine Entscheidung treffen, ob ein Pokerspieler auch Unternehmer iSd § 2 UStG sein kann.²²⁵

3.2.2.1.2 Steuerbefreiungen § 6 UStG

3.2.2.1.2.1 Glücksspiele

*„§ 6 Abs 1 Z 9 befreit Vorgänge von der USt, die idR einer **anderen Verkehrsteuer** unterliegen, und zwar Umsätze von Grundstücken (Grunderwerbsteuer; Art 135 Abs 1 Buchst j MwStRL; dazu später Tz 511ff), Umsätze aus Versicherungsverhältnissen (Art 135 Abs 1 Buchst a MwStRL; Versicherungssteuer), Umsätze aus dem Mitarbeitervorsorgekassengeschäft (Art 135 Abs 1 Buchst g MwStRL), **Glücksspiele**, ausgenommen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und mit Video Lotterie Terminals (Art 135 Abs 1 Buchst i MwStRL; Glücksspielabgabe, Konzessionsabgabe, Spielbankenabgabe).“²²⁶*

Poker zählt zum Glücksspiel iSd GSpG und sollte daher von der USt unecht (ohne Vorsteuerabzug) befreit sein. Erfüllt ein Pokerspieler jedoch den Haupttatbestand gem § 1 Abs 1 Z 1 lit a, welcher besagt, dass Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen, wenn:

²²⁴ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U, Rz 27 bis 31.

²²⁵ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U.

²²⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 223; vgl auch § 6 UStG.

„eine Lieferung oder sonstige Leistung, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.“²²⁷

Dh ob ein Pokerspieler mit seinen Pokergewinnen der Umsatzsteuer unterliegt, kann die Verwaltungspraxis im Einzelfall entscheiden. Nach dem kürzlich ergangen Urteil des FG Münster wäre ein Profipokerspieler nämlich als Unternehmer gem § 2 UStG einzustufen und somit umsatzsteuerpflichtig. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH in der Sache entschieden wird und vor allem welche Auswirkungen eine Umsatzsteuerpflicht für einen Spieler in der Praxis hätte.

3.3 Fazit

Nach herrschender Meinung unterliegen Mittelzuflüsse oder Vermögensvermehrungen, die nicht unter eine der 7 Einkunftsarten zuzuordnen sind, nicht der Einkommensteuer. Bei Gewinnen aus Glücksspielen und Wetten handelt es sich um nicht steuerbares Einkommen, da sie keiner jener 7 Einkunftsarten zugeteilt werden. Das Spiel „Poker“ zählt in Österreich zum Glücksspiel iSd GSpG, folglich werden **Spielgewinne eines Pokerspielers als nicht steuerbares Einkommen** qualifiziert. Spielgewinne seien vom Zufall abhängige Einnahmen, die zwar ohne Beteiligung am Spiel nicht zu erzielen sind, aber kein Entgelt für die Spieltätigkeit darstellen.²²⁸ Eine Steuerbarkeit iSd EStG sei nach aktueller Rechtsmeinung des BMF ausgeschlossen, da es an einer Gegenleistung des Pokerspielers fehle und somit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht gegeben sei. Ob diese Rechtsansicht jedoch auch für berufsmäßige Pokerspieler gelte, sei angesichts einer jüngeren Rsp des BFH zu Preisgeldern anlässlich der Teilnahme an Fernsehshows, wie einer Dating-Show oder „Big Brother“, im Zusammenhang mit Einkünften aus sonstiger Leistung (§ 22 Nr 3 dEStG) fraglich.²²⁹ Ob es sich bei Spielgewinnen ausnahmsweise um steuerbares Einkommen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) handelt, ist maßgeblich, ob es sich um einen **Hobby- oder Profipokerspieler** handelt.

Solange Turnierteilnahmen alleine der privaten Spielbedürfnisse dienen und der Pokerspieler keine Gewinnerzielungsabsicht erzielt und das Spiel „Poker“ auch nicht nachhaltig betreibt,

²²⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrechts II⁷ 146 und 223.

²²⁸ EStR 2000 Rz 101; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 40; Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

²²⁹ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); siehe auch Kap 3.1.2.2.2.

ist die Frage einer möglichen Steuerpflicht ausgeschlossen. Die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung (Hobby) schließt die Besteuerung der Spielgewinne als Einnahmen aus Gewerbebetrieb – also steuerbares Einkommen – aus. Ein Hobby, das nur aus privatem Interesse ohne Gewinnerzielungsabsicht – erkennbar anhand der Verluste – gepflegt wird, wird nicht als Einkunftsquelle qualifiziert und man kann auch keinen Verlust ansetzen.²³⁰ Merkmal eines Hobbyspielers bzw Durchschnittsspielers ist, dass er keine individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten und die dadurch geschaffenen Erfolgsaussichten aufweist.²³¹ Nach geltender Rechtslage stellen die Spielgewinne eines Pokerspielers in Österreich nicht einkommensteuerbare Spielgewinne dar, da diese als Gewinne aus Glücksspielen zählen.²³² Heutzutage gibt es jedoch immer mehr Profipokerspieler, die ausschließlich vom Pokern leben können. Die große Anzahl an Profipokerspielern lässt die Qualifikation von Poker als Glücksspiel iSd GSpG zweifelhaft erscheinen. Das GSpG versucht mithilfe des Glücksspielmonopols den Spieltrieb des Menschen in geordnete Bahnen zu lenken und von staatlicher Stelle aus zu kontrollieren. Das Steuerrecht hingegen verfolgt nicht solche ordnungspolitische Ziele, sondern hat die Aufgabe die steuerlichen Lasten zu verteilen. Folglich orientiert sich das Steuerrecht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch nicht am Gewerbebegriff der Gewerbeordnung und muss sich des Weiteren auch nicht an der Legaldefinition des Glücksspielgesetzes orientieren.²³³ Im Kap 3.1.2.2.2.1 wird auf die einzelnen Einkommensquellen und Betriebsausgaben eines professionellen Pokerspielers näher eingegangen. Ein Profispieler erkennt man vor allem daran, dass er aufgrund seiner individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten den seine Erfolgsaussichten bei einem Pokerturnier beeinflussen kann.²³⁴

Qualifiziert man Spielgewinne eines berufsmäßigen Pokerspielers als steuerbare Einkommensquelle, so kämen lediglich drei der möglichen 7 Einkunftsarten in Betracht: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem § 22 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG als auch sonstige Einkünfte gem § 29 EStG. Pokergewinne als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und sonstige Einkünfte sind bei einem Pokerspieler zu verneinen (siehe Kap 3.1.2.2.2). Bei einem berufsmäßigen Pokerspieler sind die Spielgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG zu qualifizieren. Folglich unterliegt ein Profipokerspieler mMn der Einkommensteuerpflicht.

²³⁰ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 29ff; Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²³¹ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler!, RdW 2013, 307 (308).

²³² EStR 2000 Rz 101; Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²³³ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²³⁴ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

Berufsmäßiger Pokerspieler erfüllt alle Tatbestandsmerkmale iSd § 15 dEStG (bzw § 23 öEStG)

In Deutschland ist erst kürzlich ein Urteil ergangen, bei dem der BFH entschied, dass die regelmäßige Teilnahme an Turnierpokerspielen Merkmale eine der 7 Einkunftsarten, nämlich *Einkünften aus Gewerbebetrieb*, aufweisen und somit ein Pokerspieler der **Einkommensteuerpflicht** unterliegen kann. Der BFH kam zu der Rechtsansicht, dass der Kläger als berufsmäßiger Turnierpokerspieler einzustufen ist und er regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wobei vor allem die Einstufung eines Pokerturniers als Unterhaltungsdarbietung für das Begründen des Tatbestandsmerkmals ausreicht.

Das Turnierpokerspiel (hier: in den Varianten „Texas Hold'em und „Ohama“) ist nach einkommensteuerrechtlicher Beurteilung im Allgemeinen nicht als reiner – und damit per se nicht steuerbares – Glücksspiel, sondern als Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitsspiel einzuordnen. Der Berufspilot bezog aus seiner regelmäßigen Teilnahme an Pokerturnieren Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da er nicht nur selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wurde, sondern sich auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligte.²³⁵ Bisher wurde die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr für Spielgewinne sowohl in Österreich als auch in Deutschland stets verneint. Die aktuelle Entscheidung des BFH zeigt jedoch, dass ein berufsmäßiger Pokerspieler sehr wohl das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllt.²³⁶ Weiters ist im gegenständlichen Fall eine private Vermögensverwaltung ausgeschlossen, da der Kläger seine privaten Spielbedürfnisse nicht vergleichbar mit einem Hobbypokerspieler auslebe. Der Kläger nehme an internationalen Turnieren im In- und Ausland teil, bei denen hohe Antrittsgelder zu leisten und zudem steht eine mediale Vermarktung der eigenen Person und Fähigkeit im Vordergrund. Diese Betätigung des Klägers gehe über die private Vermögensverwaltung eindeutig hinaus. Die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung (Hobby) schließe nämlich die Besteuerung der Spielgewinne als Einnahmen aus Gewerbebetrieb aus. Der BFH kam zu der Auffassung, der Flugkapitän sei nicht als Durchschnittsspieler anzusehen, sondern als Profispieler, bei dem der Erfolg vom Geschick abhängig war. Folglich unterliegt dieser mit seinen Gewinnen aus Pokerspielen der Einkommensteuerpflicht.²³⁷

²³⁵ BFH 16.9.2015, X R 43/12; *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1621ff).

²³⁶ *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307ff).

²³⁷ *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler!, RdW 2013, 307 (308); *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

Nun zieht auch das FG Münster mit dem Urteil vom 15.7.2014, 15 K 798/11 U umsatzsteuerlich nach.²³⁸ Das FG Münster hat entschieden, durch die Teilnahme an den Turnieren habe der Pokerspieler seine Leistung erbracht und wollte Geld gewinnen – entsprechend sei er als Unternehmen anzusehen- und damit auch **umsatzsteuerpflichtig**. Seine Tätigkeit als Kartenspieler über der Kläger als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG aus. (§ UStG: gewerbliche, berufliche Tätigkeit, selbstständig, Einnahmenerzielungsabsicht (aber nicht Gewinnerzielungsabsicht). Mit dem Urteil muss sich der BFH noch befassen und eine Entscheidung treffen, ob ein Pokerspieler auch Unternehmer iSd § 2 UStG sein kann.²³⁹

²³⁸ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U.

²³⁹ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U.

4 Österreich – ein Steuerparadies für Pokerspieler

4.1 Der Fall „Eddy Scharf“ – ein Präzedenzfall?

Der BFH hat mit Urteil vom 16.9.2015, X R 43/12 entschieden, dass die regelmäßige Teilnahme an Turnierpokerspielen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.²⁴⁰ Berufsmäßige Pokerspieler üben ihre Tätigkeit regelmäßig bei internationalen Pokerturnieren aus. Der BFH als auch das FG Köln sah den Steuerpflichtigen, Eddy Scharf, ein bekannter Pokerspieler aus Deutschland, nicht nur als Durchschnittsspieler, sondern als Pokerprofi an. So nahm der Spieler zwischen 2003 und 2007 an 19 internationalen Pokerturnieren teil und erzielte dabei Preisgelder im sechsstelligen Bereich. Es sind zweifellos alle Merkmale für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben.²⁴¹ Der Pokerspieler erfüllt folgende Tatbestandsmerkmale iSd § 15 dEStG:

- 1. Ausschluss als Ausübung von Land- oder Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit**
- 2. Selbstständigkeit**
- 3. Nachhaltigkeit**
- 4. Gewinnerzielungsabsicht**
- 5. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**

Auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale wurde bereits in Kap 3.1.2.2.2.1.2 näher eingegangen. Der BFH kam im vorliegenden Urteil – unter Pokerspielern auch bekannt als *Der Fall „Eddy Scharf“* – zur Entscheidung, die Tätigkeit des Pokerspielers stelle Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd EStG dar und somit unterliegt der Pokerspieler mit seinen Pokergewinnen der Einkommensteuerpflicht.²⁴² Entscheidend für die Beurteilung war für die Vorinstanz – das FG Köln – die Frage, ob es sich bei Preisgeldern im Poker überhaupt um Spielgewinne handelt. Spielgewinne stellen nämlich nur solche Gewinne dar, die bei einem vom Zufall abhängigen Spiel gewonnen werden. Das FG Köln war der Rechtsmeinung, im vorliegenden Fall handle es sich bei Poker nicht um ein vom Zufall abhängiges Spiel, denn:

- Einerseits wäre es bei einem Glücksspiel unmöglich, dass dutzende Pokerspieler lediglich vom Poker leben können

²⁴⁰ Im Kap 3.1.2.2.2.1.2 wurde bereits auf das vorliegende Urteil konkret eingegangen.

²⁴¹ *Fellner*, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers, SWK 2014, 977 (978).

²⁴² BFH 16.9.2015, X R 43/12.

- Andererseits überwiegt – insbesondere bei der Pokervariante „Texas Hold'em“ – bei der hohen Anzahl an gespielten Händen eindeutig das Geschicklichkeitselement.²⁴³

Der BFH differenzierte zwischen Hobby- und Profipokerspielern, weil die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung eine Besteuerung der Spielgewinne als Einnahmen aus Gewerbebetrieb ausschließt. Somit können nur Profispieler Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, nicht jedoch Hobbyspieler. Im vorliegenden Urteil sah der BFH den Steuerpflichtigen nicht mehr als Hobbyspieler an, sondern als Pokerprofi. Ein Profi kann aufgrund seiner individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten die dadurch geschaffenen Erfolgsaussichten beeinflussen (Geschicklichkeitselement).²⁴⁴

Schlussfolgerungen auf die österreichische Rechtslage

Aufgrund der gemeinsamen historischen Rechtstradition zwischen Österreich und Deutschland sowie des gleichen Aufbaus des Einkommensteuergesetzes ist die rechtliche Beurteilung des BFH mMn auch **auf die österreichische Rechtslage übertragbar**. Berufsmäßige Pokerspieler erzielen regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Die Einstufung eines Pokerturniers als Unterhaltungsdarbietung reicht für das Begründen des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ aus.²⁴⁵

Das Vermarktungsinteresse am Turnier und seinen Beteiligten steht von Seiten des Veranstalters im Vordergrund. Dh es muss eine gewisse Öffentlichkeitswirkung ersichtlich sein, die den Veranstalter überhaupt veranlasst, ein Preisgeld in Aussicht zu stellen. Auf der Seite des Turnierteilnehmers besteht die Leistung in seinem Mitwirken an der Veranstaltung und dem Verschaffen eines „Mehrerts“ für den Veranstalter in Form eines Showeffekts. Der Veranstalter ist aufgrund des Showeffekts bereit, den Turnierteilnehmer mit einem entsprechenden Preisgeld zu honorieren.²⁴⁶

Einerseits halten hohe Buy-Ins Durchschnittspokerspieler und daher niedrigerem „Unterhaltungswert“ ab, andererseits locken hohe Preisgelder vor allem Teilnehmer mit überdurchschnittlichen Fähigkeiten an. Es wird ein Zustandekommen von Angebot und Nachfrage auf dem „Markt“ der Pokerspieler wie bei jeder anderen marktwirtschaftlichen Tätigkeit geschaf-

²⁴³ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²⁴⁴ BFH 16.9.2015, X R 43/12; Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²⁴⁵ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

²⁴⁶ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

fen. Eine Teilnahme macht nur dann Sinn, wenn das Risiko in Form eines Verlusts des Antrittsgeldes nicht höher ist als die Chancen auf den Gewinn eines Preisgeldes. Für den Pokerspieler zählt wie für jeden anderen Marktteilnehmer sein voraussichtlicher Erwartungswert ($\text{Preisgeld} \times \text{Eintrittswahrscheinlichkeit} - \text{Antrittsgeld} - \text{übrigen Betriebsausgaben}$). Dies stellt ein weiteres Unterscheidungsmerkmal von Hobby- und Profispielern dar. Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd EStG sprechen daher in erster Linie die am Markt realisierten Erwartungswerte in Form von Preisgeldern abzüglich Antrittsgeldern und anderen Betriebsausgaben. Die mediale Präsenz oder Vermarktung der Spielerperson und seiner Fähigkeiten verstärken zwar das Vorliegen eines Gewerbebetriebes, sind aber für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs zwischen Veranstalter und Teilnehmer nicht erforderlich.²⁴⁷

Die entscheidende Frage, ob es sich bei Poker um ein Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel handelt, ist für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung von Poker nicht weiter von Bedeutung. *„Dabei ist in rechtlicher Hinsicht zu beachten, dass der einkommensteuerrechtliche Begriff des „Gewerbebetriebs“, wie er in § 15 Abs 2 EStG definiert ist, das Tatbestandsmerkmal des Glücksspiels weder in positiv noch in negativer Hinsicht kennt. Für die Frage, ob ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen die Merkmale des Gewerbebetriebes erfüllt, kommt es insbesondere nicht auf das für strafrechtliche Zwecke (§§ 4, 285 des Strafgesetzbuchs) entwickelte Verständnis dieses Begriffs an.“*²⁴⁸ Es sind auch gleiche Schlussfolgerungen auf die österreichische Rechtslage zu ziehen, denn: nur weil es sich bei Poker um ein Glücksspiel iSd § 1 Abs 2 GSpG handelt, ist für die Einordnung von Preisgeldern aus der regelmäßigen Teilnahme an Pokerturnieren als gewerbliche Einkünfte nicht hinderlich.²⁴⁹

Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, das gesamte am Markt erzielte Einkommen ist einer Besteuerung zu unterwerfen, kein Teil des Markteinkommens darf unbesteuert bleiben. Auch unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art 7 Abs 1 iVm Art 18 Abs 1 B-VG) ist eine Erfassung dieser Einkünfte zu fordern.²⁵⁰

Da es auch immer mehr Pokerspieler gibt, die online spielen, stellt sich des Weiteren die Frage wie Gewinne aus Onlinepoker steuerrechtlich zu behandeln sind. Dies lässt sich jedoch aus

²⁴⁷ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

²⁴⁸ BFH 16.9.2015, X R 43/12, Rz 27; Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623ff).

²⁴⁹ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1624).

²⁵⁰ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1624).

dem Urteil des BFH vom 16.9.2015 nur bedingt ableiten. Da bei Onlinepoker die Teilnahme an einer Unterhaltungsdarbietung nicht gegeben ist, kommt es für eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auf das Vorliegen eines Leistungsaustauschs an. Ein Leistungsaustausch wird nach bisherigen Rsp des BFH bei reinen Glücksspielen vereint. Das FG Köln kam jedoch zu der Auffassung, dass Poker eine Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitselemente aufweist.

Die Einstufung von Poker als Glücksspiel iSd GSpG ist für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend. Für berufsmäßige Pokerspieler, die aufgrund ihrer regelmäßigen Teilnahme an Pokerturnieren bereits einen Gewerbebetrieb iSd EStG aufweisen, wäre die Steuerbarkeit von Spielgewinnen bei Onlinepoker aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit einer betrieblichen Tätigkeit jedenfalls zu bejahen.²⁵¹

4.2 Steuerrechtliche Situation für Pokerspieler in Österreich

In den letzten Jahren sind immer mehr Pokerspieler aus steuerlichen Gründen nach Österreich gezogen.²⁵² Gem § 2 Abs 3 EStG unterliegen nur jene Einkünfte nach den sieben Einkunftsarten. Mittelzuflüsse oder Vermögensvermehrungen (zB Spielgewinne), die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten fallen, sind nicht steuerbar.²⁵³ Das BMF war bislang der Rechtsmeinung, beim Pokerspiel fehle es an einer Gegenleistung des Spielers, weshalb eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht gegeben sei und damit keine Steuerbarkeit iSd EStG vorliege. Die österreichische Verwaltungspraxis knüpft mit dieser Auffassung an die frühere Rechtsprechung des RFH bzw BFH. Damals wurde darüber entschieden, dass bei reinem Glücksspiel, wie zB Lotteriespielen oder Rennwetter weder die Spieltätigkeit noch der Spieleinsatz Leistungen darstellen, die durch den Spielgewinn vergütet werden.²⁵⁴

ME sind die Schlussfolgerungen aufgrund der vergleichbaren Rechtslage in Deutschland auch auf Österreich übertragbar. Ein berufsmäßiger in Österreich ansässiger Pokerspieler, der regelmäßige Gewinne aus der Teilnahme an Turnierpokerspielen erzielt, ist mMn einkommen-

²⁵¹ Vgl VwGH 26.06.2014, 2010/15/0186; *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1624).

²⁵² *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

²⁵³ *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

²⁵⁴ *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620).

steuerpflichtig.²⁵⁵ Ob es sich nun bei Poker um ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel handelt, ist für die einkommensteuerliche Beurteilung eines berufsmäßigen Pokerspielers nicht weiter von Bedeutung.²⁵⁶

Nach geltender Rechtslage werden Spielgewinne in Österreich nicht besteuert, weil sie vom Zufall abhängen. Dh ein Pokerspieler – unabhängig davon, ob Durchschnitts- oder Profispieler – erzielt mit seinen Spielgewinnen nicht (einkommen)steuerbares Einkommen. Für Profipokerspieler ist es sehr reizvoll, im Inland und Ausland an Pokerturnieren um hohe Preisgelder spielen, weil in Österreich weder die nationalen noch die internationalen Spielgewinne besteuert werden und das jeweilige Ausland im Regelfall (DBA nach OECD-Muster) kein Besteuerungsrecht hat.²⁵⁷ Das Wohnsitzprinzip, also eine Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, ist ein wichtiges Merkmal für die ESt. Verlegt beispielsweise ein Pokerspieler mit deutscher Staatsbürgerschaft seinen Wohnsitz gem § 26 BAO von Dresden nach Wien oder hält sich länger als 183 Tage tatsächlich in Österreich auf, so wird dieser unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich. Die deutsche Staatsbürgerschaft des Pokerspielers begründet kein Besteuerungsrecht für Deutschland, da die Staatsbürgerschaft einer natürlichen Person für die persönliche Steuerpflicht nicht von Bedeutung ist.²⁵⁸ Nach dem Zuzug nach Österreich (steuerliche Ansässigkeit) steht das Besteuerungsrecht für die Pokergewinne nur Österreich zu. In Österreich werden nach geltender Rechtslage Spielgewinne jedoch nicht besteuert. Zusammenfassend ist festzustellen, dass **Österreich ein Steuerparadies für (Profi-)Pokerspieler** ist und ein Zuzug nach Österreich aus steuerlichen Gründen besonders attraktiv ist.²⁵⁹

Ein aktueller Begutachtungsentwurf²⁶⁰ zeigt, dass die österreichische Finanzverwaltung bereits die Problematik der steuerrechtlichen Situation für (Profi-)Pokerspieler erkannt hat. Der Gesetzgeber hat sich – wie folgendes Beispiel zeigt – mit der unbeschränkten bzw beschränkten Steuerpflicht für Pokerspieler auseinandergesetzt und zeigt im Kapitel 4.2.2. wie die Einkünfte eines Pokerspielers DBA-rechtlich einzustufen sind.

²⁵⁵ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1620); BFH 16.9.2015, X R 43/12.

²⁵⁶ Fellner, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers, SWK 2014, 977 (977).

²⁵⁷ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²⁵⁸ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 21ff.

²⁵⁹ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

²⁶⁰ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

Sachverhalt

Ein Pokerspieler mit Wohnsitz im Inland (Variante: ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) erzielt in den Jahren 2009 bis 2015 aus der Teilnahme bei Pokerturnieren folgende Preisgelder:

Österreich/Ausland	Jahr	Gewinnsumme in \$	Turniere
in Österreich	2009	2.000	2
in Österreich	2010	150.000	11
im Ausland		6.000	1
in Österreich	2011	120.000	9
in Österreich	2012	70.000	6
im Ausland		1.000	1
in Österreich	2013	80.000	6
im Ausland		600	1
in Österreich	2014	15.000	9
in Österreich	2015	2.000	7
im Ausland		2.000	4
		448.600	57 Turniere

Die Pokerturniere werden fast ausschließlich in Österreich veranstaltet. Die Teilnehmer zahlen, je nach Dotierung des Turniers, ein Startgeld in einer bestimmten Höhe. Die Gewinner des Turniers erhalten Preisgelder.²⁶¹

²⁶¹ Salzburger Steueralog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

Fragestellung:

Unterliegen die vom Abgabepflichtigen erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Pokerspieler der unbeschränkten bzw. beschränkten Einkommensteuerpflicht?²⁶²

Unterliegen Einkünfte keine der 7 Einkunftsarten iSd § 2 Abs 3 EStG, so sind diese nicht steuerbar und auch nicht einkommensteuerpflichtig. Gewinne aus reinen Glücksspielen sind nicht einkommensteuerpflichtig, da die Entscheidung über den Gewinn ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt. Poker ist allgemein als ein Spiel anzusehen, welches Glücks- als auch Geschicklichkeitselemente aufweist. Im Rahmen der Freizeitbeschäftigung stellt Poker keine Tätigkeit der Einkünfterzielung dar. Sofern Poker aber professionell in einer Art und Weise ausgeübt wird, die über eine bloße Freizeitgestaltung hinausgeht, können eine Einkunftsquelle und eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen. Ein Merkmal eines Profipokerspielers ist, dass der Spieler an Pokerturnieren mit höheren Start- bzw. Preisgeldern („Buy-Ins“) teilnimmt. Einkünfte eines Profispielers aus Pokerturnieren sind daher grundsätzlich steuerbar. Es ist nicht von wesentlicher Bedeutung, ob die Tätigkeit die einzige Erwerbsquelle oder eine von mehreren Erwerbsquellen darstellt. Die generelle Einstufung von Poker als Glücksspiel im GSpG ist für die einkommensteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.²⁶³

In Conclusio ist festzustellen, dass die regelmäßigen Gewinne eines Turnierpokerspielers steuerpflichtig sind, da sie als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG zu qualifizieren sind. Entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis führt eine **regelmäßige Teilnahme an Turnierpokerspielen ab 2017 als gewerbliche Einkünfte iSd EStG**.²⁶⁴

4.3 Die Behandlung von Pokergewinnen im internationalen Steuerrecht

4.3.1 EU-Recht

Die einzelnen Mitglieder der Europäischen Union (kurz EU) haben unterschiedliche Regelungen zum Glücksspiel, vor allem zum Thema Poker bzw. Turnieren. Gibt es keine Glücksspielregulierung auf EU-Ebene, so bleibt diese den Mitgliedsstaaten überlassen. Der Europäische Gerichtshof (kurz EuGH) ist als höchste rechtliche Instanz für eine einheitliche Auslegung des EU-Rechts zuständig. Es werden auch Entscheidungen im Zusammenhang mit Glücks-

²⁶² Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁶³ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁶⁴ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

spielen getroffen, die meist nationale Regelungen betreffen. Innerhalb der EU gibt es extreme Gegensätze, wie der Betting and Gaming Tax Act in den Niederlanden aus 2008, wo Online-glücksspiel illegal ist, aber versteuert werden muss.²⁶⁵

Aus der Rsp des EuGHs ist ersichtlich, dass es bereits einige Urteile zum Thema Spielgewinne gibt. In der **Lindman-Entscheidung** hat der EuGH für den EU-Raum entschieden, dass es der Dienstleistungsfreiheit (Art 49 EG) entgegensteht, wenn Gewinne aus in anderen Mitgliedstaaten veranstalteten Lotterien als steuerbare Einkünfte des Gewinners qualifiziert werden, wohingegen Spielgewinne aus veranstalteten Lotterien des betreffenden Mitgliedsstaates einkommensteuerfrei sind. Dies müsse mMn auch für Pokergewinne gelten, denn Pokergewinne zählen ebenso wie Lotteriegewinne zum Glücksspiel.²⁶⁶

Sachverhalt

Frau Lindman, eine finnische Staatsangehörige, gewann eine hohe Geldsumme bei einer in Schweden veranstalteten Lotterie, an der sie während eines Aufenthaltes dort gewann. In Finnland sind Gewinne aus finnischen Lotterien von der ESt befreit. Gewinne aus im Ausland veranstalteten Lotterien jedoch nicht. Der Gewinn von Frau Lindman aus der schwedischen Lotterie wurde als steuerpflichtiges Einkommen kategorisiert. Es wurde dem EuGH durch Rechtsmittel die Frage vorgelegt, ob die Dienstleistungsfreiheit nach Art 49 EG der Anwendung von Vorschriften entgegensteht, nach denen Gewinne aus Lotterien, welche in einem anderen Mitgliedsstaat veranstaltet werden, als steuerbare Einkünfte des Spielgewinners behandelt werden, während Lotteriegewinne aus finnischen Lotterien einkommensteuerfrei sind.²⁶⁷

Entscheidung des EuGHs

Die Diskriminierung war in diesem Fall zwar offensichtlich, jedoch war der Ausgang des Verfahrens wegen der Sonderstellung des Glücksspielwesens auf der Rechtfertigungsebene nicht zweifelsfrei. Der EuGH bejahte in seinem Urteil die Frage klar:

Zunächst wies der EuGH darauf hin, dass Art 49 EG auf eine Tätigkeit Anwendung findet, die darauf aufbaut, den Nutzern gegen Entgelt die Teilnahme an einem Glücksspiel zu ermöglichen. Da nur Lotteriegewinne aus in Finnland nicht genehmigten Glücksspielen als steuerbare

²⁶⁵ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 84ff.

²⁶⁶ EuGH, 13.11.2003, Rs C-42/02.

²⁶⁷ Kofler, Lindman: Steuerpflicht für ausländische Lotteriegewinne verstößt gegen Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2004, 242; EuGH, 13.11.2003, Rs C-42/02 Rz 7 bis 12.

Einkünfte qualifiziert werden und die finnische Steuer auf ansässige Veranstalter von Glücksspielen in Finnland nicht der ESt auf die aus ausländischen Spielgewinnen aus Lotterien der Steuerpflicht entspricht, waren die finnischen Vorschriften auch als „diskriminierend“ anzusehen. Allerdings äußerte sich der EuGH nicht dazu, ob er diese „Diskriminierung“ als direkte ansieht, sondern wies generell mehr darauf hin, eine Rechtsfertigung sei nur unter der Bedingung der Zweckmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der beschränkenden Maßnahme möglich. Dies sei in der Rs C-42/02 jedoch nicht der Fall.²⁶⁸

Würdigung

Der EuGH hat in der Lindman-Entscheidung durch die sofortige Bezugnahme auf die Verhältnismäßigkeit der finnischen Regelung mehrere Fragen offen gelassen:

Erstens ist immer noch ungeklärt, ob eine „Diskriminierung“ nach dem Ursprung der Dienstleistung auch wie eine „Diskriminierung“ nach der Staatsangehörigkeit als so genannte „offene“ Diskriminierung anzusehen ist. Zweitens ergibt sich aus dem Urteil eine widersprüchliche Rsp. Ob „indirekte“ Diskriminierungen, dh Regelungen, die zwar nicht wegen der Staatsangehörigkeit oder des Gesellschaftssitzes unterscheiden, aber zB auf Basis eines anderen Unterscheidungskriteriums wie zB Wohnsitz tatsächlich zum selben Ergebnis führen, gerechtfertigt werden können. Auch aus Gründen des Allgemeininteresses und nicht nur aus den in Art 46 iVm Art 55 EG aufgezählten Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit. Drittens ist noch offen, ob auch für „offene“ Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit eine Rechtsfertigung durch Gründe des Allgemeininteresses möglich ist. Es bleibt spannend, ob diese Fragen bald beantwortet werden und es ist auf die Schaffung eines konsistenten Systems durch den EuGH zu erhoffen.²⁶⁹

4.3.2 Doppelbesteuerungsabkommen

4.3.2.1 Spielgewinne im Ausland

Spielgewinne stellen iSd OECD-Musterabkommens andere Einkünfte dar. Jene Spielgewinne werden grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Person besteuert. Eine steuerliche Ansässigkeit in Österreich bedeutet, dass das Besteuerungsrecht für die Spielgewinne eines Pokerspielers nur Österreich zusteht. Da aber nach geltender Rechtslage Pokergewinne

²⁶⁸ Kofler, Lindman: Steuerpflicht für ausländische Lotteriegewinne verstößt gegen Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2004, 242; EuGH, 13.11.2003, Rs C-42/02 Rz 18 bis 27.

²⁶⁹ Kofler, Lindman: Steuerpflicht für ausländische Lotteriegewinne verstößt gegen Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2004, 243.

nicht besteuert werden, ist ein Zuzug eines Profipokerspielers nach Österreich steuerrechtlich sehr reizvoll.²⁷⁰

Sachverhalt (siehe S. 57ff)

Ein Pokerspieler mit Wohnsitz im Inland (Variante: ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) erzielt in den Jahren 2009 bis 2015 aus der Teilnahme bei Pokerturnieren folgende Preisgelder:

Österreich/Ausland	Jahr	Gewinnsumme in \$	Turniere
in Österreich	2009	2.000	2
in Österreich	2010	150.000	11
im Ausland		6.000	1
in Österreich	2011	120.000	9
in Österreich	2012	70.000	6
im Ausland		1.000	1
in Österreich	2013	80.000	6
im Ausland		600	1
in Österreich	2014	15.000	9
in Österreich	2015	2.000	7
im Ausland		2.000	4
		448.600	57 Turniere

Die Pokerturniere werden fast ausschließlich in Österreich veranstaltet. Die Teilnehmer zahlen, je nach Dotierung des Turniers, ein Startgeld in einer bestimmten Höhe. Die Gewinner des Turniers erhalten Preisgelder.²⁷¹

²⁷⁰ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307); Vogel/Lehner, DBA⁴ Art 21 Rz 12.

Fragestellung:

Wie sind die Einkünfte eines Pokerspielers DBA-rechtlich einzustufen?²⁷²

Der Sportlerbegriff iSd Art. 17 OECD-Musterabkommen²⁷³ ist sehr weit auszulegen. Gem Art. 17 OECD-MA gilt: „*Ungeachtet der Artikel 7 und 15 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Fließen Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so können diese Einkünfte ungeachtet der Artikel 7 und 15 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.*“²⁷⁴

So kann man auch einen Pokerspieler unter den Art. 17 OECD-MA (Künstler und Sportler) zuordnen. Das Besteuerungsrecht kommt grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu, wobei meist eine Befreiung im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt²⁷⁵ erfolgt. Sowohl für un-selbstständig als auch selbstständig tätige Künstler und Berufssportler gelten die gleichen Regeln.²⁷⁶ Ist im jeweiligen DBA keine Anrechnungsmethode²⁷⁷ vereinbart, wirken sich vorhandene Spielgewinne aus im Ausland veranstalteten Gewinnen bei einem im Inland ansässigen Profipokerspieler nur über den Progressionsvorbehalt aus.²⁷⁸

²⁷¹ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁷² Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁷³ Unter dem OECD-Musterabkommen versteht man ein Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Es gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

²⁷⁴ OECD-Musterabkommen Art 17.

²⁷⁵ „Bei der Befreiungsmethode werden die einzelnen Steuerquellen einem der beteiligten Staaten zur alleinigen Besteuerung zugewiesen. Im anderen Staat sind die Steuerquellen von der Steuer befreit. Die Befreiungsmethode ist idR mit einem Progressionsvorbehalt verbunden. Danach darf der Wohnsitzstaat zwar nicht die ausländischen Einkünfte in die Besteuerung einbeziehen, er darf sie aber bei progressivem Tarifverlauf bei Ermittlung des auf die inländischen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigen.“; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 576.

²⁷⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 574.

²⁷⁷ „Bei der Anrechnungsmethode behält der Wohnsitzstaat das Recht, sämtliche Einkünfte bzw das gesamte Vermögen zu besteuern. Die im Ausland (Quellenstaat) tatsächlich entrichtete Steuer wird aber von der inländischen Steuer angerechnet. Der anzurechnende Betrag darf die im Ansässigkeitsstaat zu zahlende Steuer nicht übersteigen.“; vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 575.

²⁷⁸ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

Sobald ausländische Gewinne an im Inland veranstaltenden Pokerturnieren teilnehmen und gewinnen, kommt Österreich DBA-rechtliche idR das Quellenbesteuerungsrecht für ausländische Teilnehmer zu. Im Unterschied zum DBA-Recht ist ein Pokerspieler innerstaatlich nicht als Sportler anzusehen. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG ist man nur das Sportler, wenn die ausgeübte Tätigkeit körperlich anstrengend ist und über den alltäglichen Rahmen hinausgeht.²⁷⁹ Die Teilnahme an Pokerturnieren stellt jedoch die Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG dar.²⁸⁰ Daher besteht für in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtige Teilnehmer an einem in Inland ausgetragenen Pokerturnier eine Abzugsteuerpflichtung gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG.²⁸¹ Sofern Spielgewinne vom Turnierveranstalter ausbezahlt werden, hat dieser den Steuerabzug gem § 100 Abs. 4 Z 1 EStG vorzunehmen.²⁸² Sofern ein Steuerabzug nicht vorgenommen werden kann, besteht Veranlagungspflicht gemäß § 102 EStG.²⁸³

4.3.3 Ländervergleich – Gibt es weitere Steuerparadiese für Pokerspieler?

Der Pokermarkt dreht sich global vor allem um die USA und Europa. Es ist ein gewisser Trend aus dem historischen Pokerland USA zu Europa festzustellen, der vor allem durch die US-Gesetzgebung der letzten paar Jahre verstärkt wurde. Die Regulierung entwickelte sich durch nationale Behörden in den US-Staaten als auch im europäischen Raum gleich. 2011 wurde in den US-Staaten begonnen, Onlinepoker zu regulieren bzw die Regulierung zu überarbeiten. Ähnlich ist die Entwicklung in der EU, wo im Jahr 2011 mehrere Mitgliedsstaaten ihre Gesetze für Onlinepoker anpassten.²⁸⁴

In **Großbritannien** ist das *Department for Culture, Media and Sports, DCMS* für Glücksspiele, Rennsport und die nationale Lotterie zuständig. Diese Bereiche werden von der Gambling Commission für Glücksspiel betreut. Im Vergleich zu Österreich wird in Großbritannien bei Poker nicht zwischen Glück oder Geschick differenziert, sondern Spiele gleicher Chance beschreibt und deren Eigenschaften und Regulierung. Poker ist somit live und online erlaubt, sofern die Lizenzierung des Pokeranbieters den britischen Anforderungen entspricht, des Weiteren nicht gegen die Bank gespielt wird und alle Teilnehmer eine gleiche Chance haben. Das

²⁷⁹ Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 99 Tz 8.

²⁸⁰ Vgl § 98 EStG; Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁸¹ Vgl § 99 EStG; Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁸² Vgl § 100 EStG; Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁸³ Vgl § 102 EStG; Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁸⁴ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 96.

Angebot von Online-Glücksspiel ist erlaubt, wenn das Unternehmen in einem vom *DCMS* genehmigten Territorium lizenziert ist. Darunter zählen zb die **Kanalinseln Isle of Man, Alderney, Gibraltar und Malta**. Im Jahre 2007 wanderten fast alle britischen größeren Anbieter aus, um eine Besteuerung zu verhindern.²⁸⁵ Da im Juni 2015 bekanntgegeben wurde, dass Großbritannien aus der EU austreten möchte, wird dies auch wirtschaftliche Konsequenzen wie zB auf das Online-Poker-Geschäft haben. 888 und Partypoker haben ihren Sitz auf Gibraltar, nun werden jene Anbieter in Zukunft jedoch im Nicht-EU-Ausland lizenziert.²⁸⁶ Für einige Pokerspieler wird das zumindest auch steuerliche Konsequenzen haben. In einigen EU-Ländern muss man nämlich Steuern auf Pokergewinne zahlen, wenn man diese in einem Drittstaat erwirtschaftet hat.

4.3.4 Fazit

In Deutschland ist am 16.9.2015 ein Urteil ergangen worden, indem ein Pokerspieler aus der regelmäßigen Teilnahme an Pokerturnieren Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog, da er nicht nur *selbstständig, nachhaltig* und mit *Gewinnerzielungsabsicht* tätig wurde, sondern sich auch am *allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligte*.²⁸⁷ Aufgrund der gemeinsamen historischen Rechtstradition zwischen Österreich und Deutschland sowie des gleichen Aufbaus des Einkommensteuergesetzes ist die rechtliche Beurteilung des BFH auf die österreichische Rechtslage übertragbar. Berufsmäßige Pokerspieler erzielen regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Die Einstufung eines Pokerturniers als Unterhaltungsdarbietung reicht für das Begründen des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ aus.²⁸⁸ Entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis erzielt ein Pokerspieler anhand seiner regelmäßigen Teilnahme an Turnierpokerspielen **ab 2017** gewerbliche Einkünfte iSd § 23 EStG.²⁸⁹

In den letzten Jahren sind immer mehr Pokerspieler aus steuerlichen Gründen nach Österreich gezogen.²⁹⁰ Nach geltender Rechtslage werden Spielgewinne in Österreich nicht besteuert, weil sie vom Zufall abhängen. Für Profipokerspieler ist es folglich sehr reizvoll, im Inland und Ausland an Pokerturnieren um hohe Preisgelder spielen, weil in Österreich weder die

²⁸⁵ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 88ff.

²⁸⁶ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 37.

²⁸⁷ BFH 16.9.2015, X R 43/12; Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1621ff).

²⁸⁸ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

²⁸⁹ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

²⁹⁰ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

nationalen noch die internationalen Spielgewinne besteuern werden und das jeweilige Ausland im Regelfall (DBA nach OECD-Muster) kein Besteuerungsrecht hat.²⁹¹ Nach dem Zuzug nach Österreich steht das Besteuerungsrecht für die Pokergewinne nur Österreich zu. In Österreich handelt es sich nach geltender Rechtslage bei Spielgewinnen um nicht steuerbares Einkommen. Österreich ist folglich ein Steuerparadies für (Profi-)Pokerspieler, ein Zuzug nach Österreich ist aus steuerlichen Gründen besonders attraktiv ist.²⁹²

Sobald ausländische Gewinne an im Inland veranstaltenden Pokerturnieren teilnehmen und gewinnen, kommt Österreich DBA-rechtliche idR das Quellenbesteuerungsrecht für ausländische Teilnehmer zu. Im Unterschied zum DBA-Recht ist ein Pokerspieler innerstaatlich nicht als Sportler anzusehen.²⁹³ Pokergewinne sind in Großbritannien bzw Gibraltar²⁹⁴ steuerfrei, daher verlegen viele Pokerspieler für einen bestimmten Zeitraum ihren Wohnsitz zB nach Gibraltar.

²⁹¹ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

²⁹² Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

²⁹³ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf 5ff.

²⁹⁴ Gibraltar ist ein britisches Überseegebiet.

5 Resümée

Poker hat sich in den letzten Jahren weltweit enorm ausgebreitet. Der Pokerboom, welcher 2003 ausgelöst wurde, ist sicherlich auf die rasante Entwicklung des Internets und deren Verbreitung von Onlinekasinos zurückzuführen.²⁹⁵ Heutzutage gibt es immer mehr professionelle Pokerspieler, die nur vom Pokern leben können.²⁹⁶ In Österreich zählt **Poker** zum **Glücksspiel iSd GSpG**, da der Ausgang über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.²⁹⁷ In Österreich gibt es in der Thematik um Poker einen Graubereich, der schrittweise reduziert wird.²⁹⁸ Die grundlegende Frage, ob Poker ein **Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel** ist, wird seit vielen Jahren diskutiert. Eine sehr wesentliche Frage ist, ob bei einem Pokerspieler, der durch die Teilnahme an Pokerturnieren regelmäßig Gewinne erzielt, nicht eher die Elemente des Geschicklichkeitsspiels überwiegen. Vor allem bei der Ausspielungsform „Pokerturnier“ kann ein Pokerspieler anhand seiner mathematischen als auch psychologischen Fähigkeiten den Spielausgang beeinflussen kann. Dies würde die Qualifizierung des Kartenspiels „Poker“ als Glücksspiel jedoch verneinen.

Nach geltender Rechtslage werden Pokergewinne in Österreich nicht besteuert. Bei Vermögenszugängen wie **Gewinne aus Glücksspielen (z.B. Pokergewinne) und Wetten** handelt es sich nämlich um **nicht steuerbares Einkommen**.²⁹⁹ Daher unterliegt ein Pokerspieler mit seinen Gewinnen grundsätzlich nicht der Einkommensteuer. Eine klare Abgrenzung zwischen **Hobby- und Profispielern** ist aus (steuer)rechtlicher Sicht von wichtiger Bedeutung, da davon eine mögliche Steuerpflicht des Pokerspielers abhängt. Die Betätigung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung schließt die Besteuerung der Pokergewinne aus. Kennzeichen eines Hobbyspielers ist, dass er keine individuellen Fähigkeiten und Fertigkeiten – im Gegensatz zu einem Pokerprofi – und die dadurch geschaffenen Erfolgsaussichten aufweist.³⁰⁰

In Deutschland ist im September 2015 ein Urteil – unter Pokerspielern auch bekannt als „*Der Fall Eddy Scharf*“ – ergangen, in dem Spielgewinne eines berufsmäßigen Pokerspielers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert wurden. Der Pokerspieler war mit seinen Spielgewinnen einkommensteuerpflichtig, da er alle Tatbestandsmerkmale für Einkünfte aus Gewerbe-

²⁹⁵ Wagner, Praktikabilität des Glücksspielbegriffs, 27ff.

²⁹⁶ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

²⁹⁷ Vgl § 1 GSpG; Strejcek/Bresisch, Glücksspielgesetz² § 1 Rz 1 und Rz 7.

²⁹⁸ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 14.

²⁹⁹ EStR 2000 Rz 101.

³⁰⁰ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308); Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

bebetrieb iSd § 15 EStG (vgl § 23 EStG für österreichische Rechtslage) erfüllte.³⁰¹ **Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd EStG** wird definiert als: „Eine selbstständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinne der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufes, noch als eine andere selbstständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist.“³⁰²

Weiters hat das FG Münster entschieden, durch die Teilnahme an den Turnieren habe ein Pokerspieler seine Leistung erbracht und wollte Geld gewinnen – entsprechend sei er als **Unternehmen** anzusehen – und damit auch **umsatzsteuerpflichtig**. Seine Tätigkeit als Kartenspieler über der Kläger als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG aus. (§ UStG: gewerbliche, berufliche Tätigkeit, selbstständig, Einnahmenerzielungsabsicht. Mit dem Urteil muss sich der BFH noch befassen und eine Entscheidung treffen, ob ein Pokerspieler tatsächlich auch Unternehmer iSd § 2 UStG sein kann.³⁰³

Aufgrund der gemeinsamen historischen Rechtstradition zwischen Österreich und Deutschland sowie des gleichen Aufbaus des Einkommensteuergesetzes ist die rechtliche Beurteilung des BFH mMn auch **auf die österreichische Rechtslage übertragbar**. Berufsmäßige Pokerspieler erzielen regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Die Einstufung eines Pokerturniers als Unterhaltungsdarbietung reicht für das Begründen des Tatbestandsmerkmals „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ aus.³⁰⁴

Für Profipokerspieler ist es sehr reizvoll, im Inland und Ausland an Pokerturnieren um hohe Preisgelder spielen, weil in Österreich weder die nationalen noch die internationalen Spielgewinne besteuern werden und das jeweilige Ausland im Regelfall (DBA nach OECD-Muster) kein Besteuerungsrecht hat.³⁰⁵ Nach dem Zuzug nach Österreich (steuerliche Ansässigkeit) steht das Besteuerungsrecht für die Pokergewinne nur Österreich zu. In Österreich werden nach geltender Rechtslage Spielgewinne jedoch nicht besteuert. Zusammenfassend ist festzustellen, dass **Österreich ein Steuerparadies für (Profi-)Pokerspieler** ist und ein Zuzug nach

³⁰¹ BFH 16.9.2015, X R 43/12.

³⁰² Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 47.

³⁰³ FG Münster 15.7.2014, 15 K 798/11 U.

³⁰⁴ Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1620 (1623).

³⁰⁵ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (308).

Österreich aus steuerlichen Gründen besonders attraktiv ist.³⁰⁶ Ein aktueller Begutachtungsentwurf zeigt, dass die österreichische Finanzverwaltung bereits die Problematik der steuerrechtlichen Situation für (Profi-)Pokerspieler erkannt hat. Entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis führt eine **regelmäßige Teilnahme an Turnierpokerspielen ab 2017 als gewerbliche Einkünfte iSd EStG**.³⁰⁷

Innerhalb der EU haben die einzelnen Mitgliedsstaaten unterschiedliche Regelungen zum Glücksspiel, vor allem zum Thema Poker bzw. Turnieren. Gibt es keine Glücksspielregulierung auf EU-Ebene, so bleibt diese den Mitgliedsstaaten überlassen.³⁰⁸ Sobald **ausländische Gewinne** an **im Inland** veranstaltenden Pokerturnieren teilnehmen und gewinnen, kommt Österreich DBA-rechtliche idR das Quellenbesteuerungsrecht für ausländische Teilnehmer zu. Im Unterschied zum DBA-Recht ist ein Pokerspieler innerstaatlich nicht als Sportler anzusehen.³⁰⁹ **Pokergewinne** sind in **Großbritannien** bzw **Gibraltar**³¹⁰ **steuerfrei**, daher verlegen viele Pokerspieler für einen bestimmten Zeitraum ihren Wohnsitz zB nach Gibraltar.

³⁰⁶ Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 307 (307).

³⁰⁷ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

³⁰⁸ Hofer, Karriereziel Pokerprofi, 84ff.

³⁰⁹ Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – Begutachtungsentwurf, 5ff.

³¹⁰ Gibraltar ist ein britisches Überseegebiet.

6 Literaturverzeichnis

6.1 Monografien und Kommentare

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Einkommensteuergesetz⁹ (2016)

Beiser, Steuern¹³ (2015)

Buchta, Glücksspiel in Österreich und Europarecht (2010)

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz¹⁷ (2014)

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ (2013)

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁷ (2014)

Doralt, Steuerrecht 2014/15¹⁶ (2014)

Hofer, Karriereziel Pokerprofi – von Österreich bis Las Vegas (2012)

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer⁵⁶ (2014)

Kohl, Das österreichische Glücksspielmonopol (2013)

Melhardt/Tumpel, Umsatzsteuergesetz² (2015)

Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz² (2011)

Vogel/Lehner, DBA⁴ (2003)

Wagner, Die Praktikabilität des Österreichischen Glücksspielbegriffs am Beispiel des Kartenspiels Poker, Dissertation an der Universität Wien (2010)

Winkler, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung (2011)

6.2 Beiträge in Sammelwerken

Hambach/Hettich/Kruis, Verabschiedet sich Poker aus dem Glücksspielrecht?, Medien und Recht - International Edition 2009, 41

6.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Fellner, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers - Die Tätigkeit eines Berufsspielers erfüllt die Merkmale eines Gewerbebetriebs, SWK 22/2014, 977

Heindler, Das staatliche Glücksspielmonopol, ÖJZ 2013, 252

Kofler, Lindman: Steuerpflicht für ausländische Lotteriegewinne verstößt gegen Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2004, 242

Kühbacher, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? - Pokerspiel als steuerbare Einkunftsquelle, SWK 2015, 1620

Lehner, Poker – ein Spiel im Visier der Finanzverwaltung? taxlex 2007, 263

Mekis, Gewinne aus der „Millionenshow“ sind nicht steuerbar, SWK 15/2005, 499

Pülzl, Sind Gewinne aus der Millionenshow nicht steuerbar? ÖStZ 2005/288, 154

Renner, Steuerpflicht von Preisgeldern für die Teilnahme an Fernsehshows? SWK 2008, 397
Varro, Glücksspielabgabe ohne Glücksspiel? RdW 2011, 654
Varro, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013/307, 308

6.4 Judikatur

BFH 16.09.2015, X R 43/12
BFH 24.4.2012, IX R 6/10
BFH 28.11.2007, IX R 39/06
BFH, 19.07.1990, IV R 82/89
EuGH, 13.11.2003, C-42/02
FG Köln 12.6.2013, 4 K 759/10
FG Köln 31.10.2012, 12 K 1136/11
FG Köln, 29.10.2009, 15K 2916/06
FG Münster, 15.07.2014, 15 K 798/11 U
FG Münster 14.01.2014, 4 K 1215/12 E
RFH 30.6.1927, VI A 261/27
VwGH 26.06.2014, 2010/15/0186
VwGH 08.09.2005, 2000/17/0201
VwGH 25.03.1963, 182/62

6.5 Erlässe, Auskünfte und Richtlinien

EAS 2933 vom 25.01.2008
EStR 2000
Salzburger Steuerdialog 2016 - Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht - Begutachtungsentwurf
UStR 2000

6.6 (Geschäfts-)berichte

Österreichische Lotterien Gesellschaft m.b.H., Geschäftsbericht 2014 (2014)
Bundesministerium für Finanzen, Glücksspiel Bericht 2010-2013 (2010-2013)
Institut für interdisziplinäre Sucht- und Drogenforschung, Glücksspielverhalten und Glücksspielprobleme in Österreich (2015)
Bundeskriminalamt, Polizeiliche Kriminalstatistik Jahresbericht 2015 (2015)

6.7 Beiträge in Zeitungen

Kurier, 14.06.2015, „Das Poker-Paradies soll trockengelegt werden“

6.8 Internetquellen

Robert Kazemi, Pokergewinne – ein Segen für das Finanzamt?,

<https://www.isa-guide.de/isa-law/articles/26899.html>

7 Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ArbG	Arbeitsgesetz
Art	Artikel
B-VG	Bundesverfassungsgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt (deutsch)
Bzw	Beziehungsweise
Ca	Circa
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EAS	Express-Antwort-Service des BMF
etc.	et cetera (und so weiter)
(d)ESt(G)	(deutsches) Einkommensteuer(gesetz)
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU	Europäische Union
Ff	Fortfolgende
Gem	Gemäß
GewO	Gewerbeordnung
GSpG	Bundesgesetz vom 28. November 1989 zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz – GSpG), über die Änderung des Bundeshaushaltsgesetzes und über die Aufhebung des Bundesgesetzes betreffend Lebensversicherungen mit Auslosung BGBl 1989/620
Hl	herrschende Lehre
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iHv	in Höhe von
iSd	im Sinn des (der)
iVm	in Verbindung mit
Jud	Judikatur
Kap	Kapitel

KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
Lit	litera (Buchstabe)
Lit	Literatur
LVO	Liebhaberei-Verordnung
Mat	Materialien
mE	meines Erachtens
Mio	Million(en)
mMn	meiner Meinung nach
OG	Offene Gesellschaft
RdW	„Recht der Wirtschaft“
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
StGB	Strafgesetzbuch
StRefG	Steuerreformgesetz
USt(G)	Umsatzsteuer(gesetz)
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WSOP	World Series of Poker
zB	zum Beispiel

8 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Unterschied nicht steuerbare Umsätze und steuerbare Umsätze	42
--	----