

Geschäftsraummiete

Angemessener Mietzins nach Sachverständigen-GA

Superädifikat und unverhältnismäßige
Untervermietung

Anteilsübertragung an der Mietergesellschaft

Kameraljustiz

Von jeder Begründung befreit

Claim-Potenzial

Bei Bauverträgen

Immunität von

Zentralbanken

Kommunikation Aufsichtsrat

Mit Investoren

Wanderarbeitnehmer

Diskriminierung wegen Staatsangehörigkeit

Firmenbucheintragung

Anbieten iS der GewO?

BFH-Rechtsprechungsübersicht (II)³⁶⁾

MATTHIAS MAYER / LUKAS MECHTLER / NADINE OBERBAUER /

PATRICK ORLET / LAURA TURCAN / STEPHANIE ZOLLES

C. Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Im September 2009 verpflichtete sich der Kläger (Kl) zur Zahlung von Kindesunterhalt für seinen Sohn T und zur Zahlung von Unterhalt an die Kindesmutter L. Noch im gleichen Jahr beantragten T und L beim Amtsgericht die Abänderung der vereinbarten Zahlungen. Das Verfahren wurde mit einem Vergleich zwischen T, L und dem Kl abgeschlossen. Die Verfahrenskosten und die Kosten für den Vergleich wurden gegeneinander aufgehoben. Dem Kl wurden jedoch von seinem Verfahrensbevollmächtigten Rechtsanwaltsgebühren iHv € 3.154,46 in Rechnung gestellt. Der BFH hatte nun zu beurteilen, ob es sich bei den Rechtsanwaltsgebühren – wie vom Kl behauptet und in Abzug gebracht – um außergewöhnliche Belastungen iSd § 33 Abs 1 dEStG handelte und diese daher bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen waren.

Dazu führte der BFH aus: „*Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt (§ 33 Abs. 1 EStG). Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.*“³⁷⁾

„*Die von dem Kläger getragenen Rechtsanwaltskosten sind nicht als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd zu berücksichtigen.*“³⁸⁾ Dem Kläger sind die Rechtsanwaltskosten entstanden, weil er sich in einem familiengerichtlichen Verfahren gegen von seinem nichtehelichen Kind T und der Kindesmutter L geltend gemachte Unterhaltsansprüche verteidigt hat (...).³⁹⁾ Der Kläger lief ohne die Rechtsverteidigung gegen die

von T und L geltend gemachten Unterhaltsansprüche nicht Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Er war daher zur Abwehr der gegen ihn geltend gemachten Unterhaltsansprüche auch bei ungewissen Erfolgsaussichten nicht aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen gezwungen, das familiengerichtliche Verfahren zu führen. Die von ihm in Zusammenhang mit diesem Verfahren gezahlten Rechtsanwaltsgebühren sind ihm damit nicht zwangsläufig i.S. von § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen.“⁴⁰⁾

Gem § 33 Abs 1 dEStG müssen außergewöhnliche Belastungen (i) „*zwangsläufig*“ erwachsen, (ii) größer sein als die überwiegenden „*Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes*“ zu tragen hat sowie (iii) die „*zumutbare Belastung*“ übersteigen. Die stRsp des BFH erachtet die Kosten eines Zivilprozesses nicht als zwangsläufig,⁴¹⁾ „*denn es unterliegt der freien Willensentscheidung des Steuerpflichtigen, ob er das Risiko eines Prozesses eingeht*“

Matthias Mayer, LL.M., Nadine Oberbauer, LL.M., Patrick Orlet, MSc BSc LL.B., Laura Turcan, LL.M., Stephanie Zolles, BA LL.B., sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Dr. Lukas Mechtler ist Rechtsanwaltsanwarter in einer international tätigen Wirtschaftskanzlei in Wien. Zuvor war er mehr als zwei Jahre als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien tätig.

36) Teil I der BFH-Rechtsprechungsübersicht s. *ecolex* 2017, 71.

37) BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13, Rz 11 mit Verweis auf die stRsp, zB BFH 29. 9. 1989, III R 129/86 und 26. 7. 2014, VI R 51/13.

38) BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13, Rz 17.

39) BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13, Rz 18.

40) BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13, Rz 19.

41) BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13, Rz 12 mit Verweis auf das Senatsurteil v. 22. 8. 1958, VI 148/57 U; BFH 18. 7. 1986, III R 178/80; 9. 5. 1996, III R 224/94; 4. 12. 2001, III R 31/00; 18. 3. 2004, III R 24/03; und 27. 8. 2008, III R 50/06.

oder nicht“.⁴²⁾ Für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit ist dabei nicht entscheidend, dass sich der Steuerpflichtige bei einem verlorenen Zivilprozess der Zahlungsverpflichtung nicht entziehen kann. Der BFH bejaht die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten nur dann, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht möglich ist, dem Prozess auszuweichen. Dies ist dann der Fall, wenn existenziell wichtige Bereiche seines Lebens berührt werden (zB das Verlieren der Existenzgrundlage) und die Erfolgsaussichten der Klage erfolgversprechend erscheinen.⁴³⁾ Durch das AmtshilfeRLUMsG⁴⁴⁾ wurde in § 33 Abs 2 dEStG ein Abzugsverbot für Prozesskosten eingeführt. Die einzige Ausnahme vom Abzugsverbot besteht dann, wenn der Steuerpflichtige seine Existenzgrundlage verlieren könnte oder lebensnotwendige Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigt werden können. In der Literatur wird dazu angemerkt, dass das Umgangsrecht mit eigenen Kindern und ein Vaterschaftsprozess wohl darunter subsumiert werden können, da es sich um „lebensnotwendige Bedürfnisse handelt“.⁴⁵⁾

Die langjährige Rsp des BFH⁴⁶⁾ ging bei Kosten eines Zivilprozesses grundsätzlich von keiner Zwangsläufigkeit aus. Zwangsläufig sind derartige Kosten nur dann, wenn auch jenes Ereignis zwangsläufig war, das die Zahlungsverpflichtung verursacht hat.⁴⁷⁾ Der BFH ging davon aus, dass es die individuelle Entscheidung der Parteien ist, sich dem Prozess(kosten)risiko auszusetzen, um einen zivilrechtlichen Anspruch abzuwehren oder durchzusetzen.⁴⁸⁾ Von dieser Rechtsprechungslinie wich der BFH im Jahr 2011 ab und hielt fest, dass Zivilprozesskosten als unausweichlich anzusehen sind, wenn die „beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint“.⁴⁹⁾ Begründend wird ausgeführt, dass die Parteien zur Lösung von Rechtsstreitigkeiten auf den Weg vor den Gerichten verwiesen werden. „Zivilprozesskosten erwachsen Kläger wie Beklagtem deshalb unabhängig vom Gegenstand des Zivilrechtsstreits aus rechtlichen Gründen zwangsläufig“.⁵⁰⁾

Im Jahr 2015 entschied der BFH⁵¹⁾ allerdings, von dieser Auffassung abzuweichen und zu seiner vorher ergangenen (ständigen) Rsp zurückzukehren. Begründend wird ausgeführt, dass das „staatliche Gewaltmonopol und das Recht auf Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes (...) den Steuerpflichtigen (...) nicht zur Führung eines Zivilprozesses [zwingen]“. Maßgeblich ist weiterhin „die Zwangsläufigkeit des die Zahlungsbiliegenheit auslösenden Ereignisses“.⁵²⁾ Mit dieser E setzt der BFH seine Rsp zum Abzugsverbot von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen konsequent fort.

In Österreich sind außergewöhnliche Belastungen in § 34 EStG ähnlich dem deutschen Pendant geregelt. Demnach müssen Belastungen (i) „außergewöhnlich sein“, (ii) „zwangsläufig erwachsen“ und (iii) „die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen“. Aus § 34 Abs 3 EStG ergibt sich, dass „Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken ent-

schlossen hat“⁵³⁾, nicht als außergewöhnliche Belastungen in Frage kommen. Prozesskosten erachtet der VwGH als nicht zwangsläufig. Dazu führt er aus, dass es Teil des Prozessrisikos ist, die Kosten (tlw) selbst tragen zu müssen.⁵⁴⁾ Der Gerichtshof merkt jedoch an, dass dies keine allgemein gültige Regel ist, aber von einer Zwangsläufigkeit dann nicht ausgegangen werden kann, wenn „die Prozessführung auf Tatsachen zurückzuführen ist, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden“,⁵⁵⁾ oder „ein Prozess letztlich nur die Folge eines Verhaltens ist, welches der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat“.⁵⁶⁾ Über solch einen spezifischen Fall von Zivilprozesskosten in einem Unterhaltsstreit musste der VwGH bisher noch nicht entscheiden.⁵⁷⁾ Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sich die vom BFH verfolgte Rechtsprechungslinie zu Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen auch entsprechend auf die österr Rechtslage übertragen lässt.

D. Einkommensteuerrechtliche Qualifikation von Preisgeldern aus Turnierpokerspielen

Der Kl erwirtschaftete im Streitjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Flugkapitän. Die Steuerfahndung teilte dem Finanzamt (FA) Ende des Jahres 2009 mit, dass der Kl nach einer dort eingegangenen Anzeige bereits viele Jahre an Pokerturnieren teilgenommen und eine hohe Gewinnsumme erhalten habe. Die Steuerfahndung vertrat die Auffassung, dass diese Gewinnsumme steuerbare Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 15 Abs 2 dEStG seien. Das FA erließ – mangels Abgabe einer Steuer-

42) MwN Heger in Blümich, EStG¹³¹ § 33 Rz 221; sowie BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13, Rz 12 mit Verweis auf BFH-Urteile in BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596; BFHE 206, 16, BStBl II 2004, 726 und BFH/NV 2009, 553.

43) Heger in Blümich, EStG¹³¹ § 33 Rz 223 mit Verweis auf BFH 4. 12. 2001, III R 31/00 und 18. 3. 2004, III R 24/03.

44) Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUMsG) v 26. 6. 2013, BGBl I S. 1809 ff.

45) Vgl Heger in Blümich, EStG¹³¹ § 33 Rz 223 und 234.

46) BFH 22. 8. 1958, VI 148/57 U; 18. 7. 1986, III R 178/80; 9. 5. 1996, III R 224/94; 4. 12. 2001, III R 31/00; 18. 3. 2004, III R 24/03; 27. 8. 2008, III R 50/06.

47) Vgl BFH 9. 5. 1996, III R 224/94 mit Verweis auf weitere Urteile des BFH.

48) Vgl BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13 Rz 12 mit Verweis auf BFH 9. 5. 1996, III R 224/94; 18. 3. 2004, III R 24/03 sowie 27. 8. 2008, III R 50/06.

49) BFH 18. 2. 2016, VI R 56/13 Rz 13 mit Verweis auf BFH 12. 5. 2011, VI R 42/10.

50) BFH 12. 5. 2011, VI R 42/10 Rz 13.

51) BFH 18. 6. 2015, VI R 17/14.

52) BFH 18. 6. 2015, VI R 17/14 Rz 22.

53) VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0100; s dazu auch LStR 2002, Rz 905 und Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 34 Rz 37 ff und Rz 78 unter „Prozesskosten“ sowie Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Rz 26 und Rz 78 unter „Prozesskosten“.

54) Vgl VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0100 und 19. 12. 2000, 99/14/0294.

55) VwGH 19. 12. 2000, 99/14/0294.

56) VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0100.

57) Ähnlich VwGH 18. 9. 2013, 2011/13/0029 und betreffend eines Vaterschaftsprozesses 3. 3. 1992, 88/14/0011.

erklärung – im Wege der Schätzung einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Der Kl reichte im Einspruchsverfahren zunächst eine Einkommensteuererklärung nach, in der er einen Gewinn aus „Autorentätigkeit“ (Beiträge für einen Poker-Internetblog, Provisionserlöse aus dem Verkauf einer DVD „Pokerschule“) erklärte. Die aus den Pokerspielen resultierenden Gewinne seien Einnahmen aus Glücksspielen, die nicht der Einkommensteuer unterliegen würden. Das FG Köln entschied durch Zwischenurteil, dass die Einkünfte des Kl aus Pokerturnieren als gewerbliche Einkünfte steuerbar seien.⁵⁸⁾ Der 10. Senat des BFH bestätigte diese Auffassung. Eine Verfassungsbeschwerde wurde eingelegt.⁵⁹⁾

Dazu führte der BFH aus: *„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 positiver noch in negativer Hinsicht kennt.⁶⁰⁾ (...) Zwar ist in der bisherigen Rechtsprechung regelmäßig eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verneint worden, wenn sich die vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit als reines Glücksspiel darstellte (...). Das FG hat im angefochtenen Zwischenurteil indes festgestellt, die vom Kläger gespielten Pokervarianten seien nicht als reines Glücksspiel anzusehen. Es ist unter Heranziehung von Tatsachengrundlagen, die es einer umfassenden Auswertung der verwaltungs-, straf- und zivilrechtlichen Literatur und Rechtsprechung entnommen hat, zu der Überzeugung gelangt, bereits bei einem durchschnittlichen Spieler trete das Geschicklichkeitselement nur noch wenig hinter dem Zufallselement zurück bzw. übertreffe dieses sogar. Dies bedeute, dass das Pokerspiel im Allgemeinen als Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitselementen anzusehen sei.⁶¹⁾ (...)“*

Zuletzt ist das FG unter Zugrundelegung des Gesamtbilds der von ihm festgestellten Verhältnisse und der Verkehrsanschauung ohne Rechtsverstoß davon ausgegangen, dass die Betätigung des Klägers als Turnierpokerspieler den Rahmen privater Vermögensverwaltung – sofern diese beim Pokerspiel überhaupt vorstellbar ist – überschritten hat. Danach befriedigte er durch die Turnierteilnahmen nicht allein seine privaten Spielbedürfnisse gleich einem Freizeit- oder Hobbyspieler, sondern es rückten insofern die vom FG herausgestellten strukturell-gewerblichen Aspekte (regelmäßige Teilnahme an großen, auch im Ausland ausgetragenen Turnieren, Umfang der jährlich bzw. über die Jahre hinweg erzielten Preisgelder und – damit korrespondierend – nicht unerhebliche ‚Buy-Ins‘, vertragliche Einkleidung der Turnierteilnahme, pokerbezogene mediale Präsenz bzw. Vermarktung der eigenen Person und Fähigkeiten) in der Gesamtschau entscheidend in den Vordergrund. (...).“⁶²⁾

Gem § 15 Abs 2 dEStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn *„[e]ine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, (...) wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist“*. Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen

Verkehr dient der Ausklammerung von Tätigkeiten, die nicht auf Leistungs- oder Gütertausch am allgemeinen Markt gerichtet sind.⁶³⁾ Vermögensvermehrungen, die der Stpfl nicht am Markt erwirtschaftet hat – wie zB bei Schenkungen, Erbschaften und Preisen –, unterliegen nicht der Einkommensteuer.⁶⁴⁾ Im gegenständlichen Fall verneinte der Kl die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und berief sich dabei auf die Rsp zu Glücksspielen. Nach gefestigter Rsp des BFH begründen reine Glücksspiele (wie zB Lotterie, Toto, Rennwetten) keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Gewinne daraus demnach keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil die Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt.⁶⁵⁾ In diesen Fällen wird nämlich weder der Spieleinsatz noch die Spieltätigkeit durch den Spielgewinn vergütet. Spielgewinne bei reinen Glücksspielen seien vom Zufall abhängige Einnahmen, die zwar ohne Beteiligung am Spiel nicht zu erzielen seien, die jedoch nicht als Entgelt für die Spieltätigkeit zu qualifizieren seien.⁶⁶⁾ Keine eindeutige Rsp, weder in Deutschland noch in Österreich, gibt es jedoch zu Spielgewinnen, die aus Spielen resultieren, die vom Geschick und der Erfahrung des Spielers abhängig sind – daher nicht vollkommen vom Glück abhängen.⁶⁷⁾

Im vorliegenden Sachverhalt bestätigte der BFH die Auffassung des FG, dass es sich bei den vom Kl gespielten Pokervarianten („Texas Hold’em“ und „Omaha“) um ebendiese Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitsspiel handelt und daher die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht von vornherein – wie bei einem reinen Glücksspiel – verneint werden kann. Darüber hinaus bot der Kl die Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten gegenüber den Veranstalter der besuchten „öffentlichen“ Pokerturniere an und erhielt dafür als Entgelt ein von seiner Platzierung abhängiges Preisgeld. Die Turnierergebnisse wurden im Internet veröffentlicht, was zu erhöhter medialer Präsenz und Vermarktung des Kl – durch die Tätigkeit als Fernsehkommentator von Pokerspielen, Autor eines Poker-Internetblogs, Hauptdarsteller einer Poker-Schulungs-DVD – führte.⁶⁸⁾ Die Teilnahme an den öffentlichen Pokerturnieren wurde daher vom FG und dem folgend auch vom BFH als steuerbare Unterhaltungsdarbietung qualifiziert und die daraus resultierenden Einkünfte gem § 15 Abs 2 dEStG der

58) BFH 16. 9. 2015, X R 43/12.

59) 2 BvR 2387/15.

60) BFH 16. 9. 2015, X R 43/12, Rz 27.

61) BFH 16. 9. 2015, X R 43/12, Rz 28.

62) BFH 16. 9. 2015, X R 43/12, Rz 36.

63) Reiß in Kirchhof, EStG Kompakt Kommentar⁶ § 15 Rz 27.

64) Papst, „Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr“ – eine Leerformel, RdW 2006, 59.

65) RFH 14. 3. 1928, RStBl 1928, 181; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 272 mit weiteren Verweisen in FN 244.

66) BFH 11. 11. 1993, XI R 48/91 Rz 13.

67) Dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰ (2010) 276 sowie Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 272.

68) BFH 16. 9. 2015, X R 43/12, Rn 21.

Einkommensteuer unterworfen.⁶⁹⁾ Damit setzt der BFH seine Rsp zu Preisgeldern für Unterhaltungsdarbietungen fort,⁷⁰⁾ ohne die Frage beantworten zu müssen, ob im Fall der Qualifikation des Pokerspiels als reines Glücksspiel der Veranstaltungskarakter mit Öffentlichkeitswirkung eines Pokerturniers dennoch in den Vordergrund tritt und dadurch in jedem Fall – egal ob das Pokerspiel Glücks- oder Geschicklichkeitselemente aufweist – steuerbare Einkünfte vorliegen.⁷¹⁾

In Österreich hatte sich der VwGH im Jahr 2005 mit der Frage zu beschäftigen, ob bestimmte Arten von Pokerspielen – im Speziellen: „7 Card Stud Poker“, „Texas Hold’Em“ und „5 Card Draw“ – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiele sind und demnach dem Glücksspielgesetz unterliegen.⁷²⁾ Der VwGH judizierte – basierend auf einem Gutachten –, dass es sich bei den genannten Pokerspielarten aufgrund der Vielzahl der denkbaren Spielkonstellationen um Spiele handle, bei denen der Ausgang des Spiels wenn schon nicht ausschließlich, so doch vorwiegend vom Zufall abhängt, und diese demnach als Glücksspiele gem § 1 Abs 1 GSpG einzustufen seien. Der UFS hat ebenfalls – der E des VwGH folgend – ausführlich dargelegt, warum bspw „Texas Hold’Em“ eindeutig einen Glücksspielcharakter aufweist.⁷³⁾ Aufgrund der gerichtlichen Einordnung⁷⁴⁾ der Pokerspiele als Glücksspiele geht die Finanzverwaltung davon aus, dass Spielgewinne in Österreich nicht der Einkommensteuer unterliegen.⁷⁵⁾ Die deutsche Literatur⁷⁶⁾ und die aktuelle Rsp⁷⁷⁾ – wie die vor-

liegende E des BFH zeigt – neigen eher zur Vorsicht, indem sie weder den Glücksspiel- noch den Geschicklichkeitscharakter eindeutig verneinen oder bejahen.

Die Legaldefinition im Glücksspielgesetz hat für das Ertragssteuerrecht lediglich „Indizcharakter“.⁷⁸⁾ Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen nämlich vor, wenn die Tatbestandsmerkmale – Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht sowie Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr⁷⁹⁾ – erfüllt sind.⁸⁰⁾ Bei berufsmäßigen Turnierpokerspielern steht für den Veranstalter vor allem das Vermarktungsinteresse des Turniers und seiner Beteiligten im Vordergrund, für den Turnierteilnehmer besteht die Leistung in seinem Mitwirken an der Veranstaltung und dem Schaffen eines „Mehrerts“ für den Veranstalter, das durch ein entsprechendes Preisgeld honoriert wird.⁸¹⁾ Dadurch wird idR eine steuerbare Unterhaltungsdarbietung geboten, unabhängig davon, ob das Pokerspiel Glücksspiel- oder Geschicklichkeitselemente aufweist.⁸²⁾ Die Charakteristik des Spiels tritt damit in den Hintergrund.⁸³⁾

Fehlt jedoch diese Art von Unterhaltungsdarbietung, wie es zB bei Internet-Poker sowie Pokerspielen in Spielkasinos der Fall ist, ist weiterhin Unsicherheit gegeben, ob ein daraus resultierender Gewinn als Spielgewinn steuerbar oder nicht steuerbar ist. Ertragsteuerlich sollte nicht erforderlich sein, das Pokerspiel von Spiel zu Spiel als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel einzustufen, sondern es sollte vielmehr beurteilt werden, ob der Pokerspieler genügend Professionalität, Erfahrung und analytisches Denkvermögen besitzt, um über eine gewisse Dauer bewusst das Spielgeschehen zu beeinflussen, das „Glück“ des Pokerspiels unter Kontrolle zu bekommen und daraus einen Gewinn erzielen zu können.⁸⁴⁾ Wie in Zukunft solche Spielgewinne aus Pokerspielen steuerrechtlich behandelt werden, bleibt in Österreich wie in Deutschland weiter abzuwarten.

69) Nach *Fellner* sind alle Merkmale des § 23 öEStG (Pendant zu § 15 Abs 2 dEStG) im vorliegenden Sachverhalt „zweifellos“ erfüllt (*Fellner*, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers, SWK 2014, 977 f).

70) BFH 19. 7. 1990, IV R 82/89; 24. 4. 2012, IX R 6/10, Rz 28, 30 und 35.

71) *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1622.

72) VwGH 8. 9. 2005, 2000/17/0201. Nicht als Glücksspiele qualifiziert der VwGH in älterer Judikatur „Schnapsen“, „Bridge“ sowie „Tarock“ (s dazu u VwGH 18. 12. 1995, 95/16/0047; *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar² StGB § 168 Rz 2 ff).

73) UFS 24. 7. 2007, RV/0369-W/02. Der UFS musste beurteilen, welche Spiele dem GebG unterliegen, das in § 33 TP 17 explizit auf das Glücksspielgesetz verweist.

74) VwGH 8. 9. 2005, 2000/17/0201; UFS 24. 7. 2007, RV/0369-W/02. Bestätigung letztlich auch durch den VfGH 27. 6. 2013, G 26/2013–11; G 90/2012–14; EStR 2000 Rz 101.

75) EStR 2000 Rz 101. Laut dem Begutachtungsentwurf zum Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht – sollen entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis Einkünfte eines Turnierpokerspielers ab 2017 als gewerbliche Einkünfte zu erfassen sein.

76) *Holzngel*, Poker – Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel? MMR 2008, 444; *Roch/Fiedler*, Die Empirie des Online-Pokers – Bestimmung des Geschicklichkeitsanteils anhand der kritischen Wiederholungshäufigkeit, ZfWG 2008, 420f, die zB belegen, dass „[d]as Pokerspiel (...) sich (...) nicht eindeutig und feststehend für die Zukunft als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel einordnen [lässt], sondern (...) sich im Zeitablauf von einem Geschicks- zu einem Glücksspiel wandeln [kann] – oder umgekehrt“; *Glückner/Towfigh*, Geschicktes Glücksspiel, JZ 2010, 1030 mit Verweis auf die deutsche Rsp in FN 52.

77) BFH 16. 9. 2015, X R 43/12, das die Einordnung als Glücks- und Geschicklichkeitsspiel des FG Köln nicht bestreitet (FG Köln 31. 10. 2012, 12 K 1136/11).

78) *Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuerpflicht? SWK 2015, 1623 f; *Fellner*, SWK 2014, 978; zweifelnd *Varro*, Österreich: Steuerparadies für Pokerspieler! RdW 2013, 308.

79) Bei diesem Merkmal ist darauf abzustellen, ob nach außen hin erkennbar ist, dass der Steuerpflichtige am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustauschs teilnimmt (*Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 23 Rz 36).

80) Spielgewinne aus Sportwetten, Lotto-Toto-Spielen oder aus dem Kauf von Losen sind *vom Zufall abhängige Gewinne*, die unstrittig weder in Deutschland noch in Österreich steuerbare Einkünfte darstellen, vgl *Laudacher* in *Jakom*, EStG⁹ § 2 Rz 20; EStR 2000 Rz 101 (Gewinne aus Glücksspielen und Wetten sind nicht steuerbar). Laut *Kühbacher* wird diese Untergliederung wohl eine Anknüpfung an die RFH- bzw BFH Rsp sein, wonach bei reinem Glücksspiel weder die Spielertätigkeit noch der Spieleinsatz Leistungen sind, die durch den Spielgewinn vergütet werden (*Kühbacher*, Unterliegen berufsmäßige Pokerspieler mit ihren Gewinnen der Einkommensteuer? SWK 2015, 1620 mit weiteren Verweisen in FN 2).

81) *Kühbacher*, SWK 2015, 1623. Im Ergebnis auch *Fellner*, Einkommensteuerpflicht eines berufsmäßigen Pokerspielers, SWK 2014, 978; so auch *Varro*, RdW 2013, 308.

82) *Fellner*, SWK 2014, 978.

83) Vgl Begutachtungsentwurf zum Salzburger Steuerdialog 2016, s FN 13.

84) So zusammenfassend auch *Ismer*, Glück im Spiel – Pech für die Dogmatik? FR 2007, 240.