

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, ***RA Adr***, über die Beschwerde vom 23. Februar 2018 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe August 2011
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe September 2011
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Oktober 2011
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe November 2011
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Dezember 2011
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Jänner 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Februar 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe März 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe April 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Mai 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Juni 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Juli 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe August 2012

- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe September 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Oktober 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe November 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Dezember 2012
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Jänner 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Februar 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe März 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe April 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Mai 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Juni 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Juli 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe August 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe September 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Oktober 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe November 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Dezember 2013
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Jänner 2014
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Februar 2014
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe März 2014

- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe April 2014
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Mai 2014
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Juni 2014
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe Juli 2014
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe August 2014 und
- den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Jänner 2018 betreffend Glücksspielabgabe September 2014

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Die Beschwerde gegen die oa Bescheide wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2013/2014 führte das Finanzamt ***G*** eine Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Kammerumlage und Zusammenfassende Meldung hinsichtlich der Jahre 2009 – 2011 durch.

Im Jahr 2017 fand beim Bf eine Nachschau betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum „2011 bis laufend“ statt.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in weiterer Folge: „belangte Behörde“) folgte den Ergebnissen der Nachschau und setzte mit Bescheiden vom 18.1.2018 die Glücksspielabgabe für die Zeiträume 8/2011 bis 9/2014 fest. Begründend wurde auf die Niederschrift über die Nachschau verwiesen.

Dagegen brachte der rechtsfreundlich vertretene Bf mit Schreiben vom 23.2.2018 Bescheidbeschwerde ein. Begründend wurde zunächst ausgeführt, dass ein bloßer Verweis in der Begründung auf andere Aktenteile unzulässig sei. Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass der Bf nicht Abgabepflichtiger der Glücksspielabgabe sei. Die Höhe der festgesetzten Abgabe sei des Weiteren nicht nachvollziehbar.

Mit Schreiben vom 30.3.2018 brachte die steuerliche Vertretung eine Ergänzung der Beschwerde ein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.5.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Entgegen der Ansicht des Bf seien die Bescheide nicht mangelhaft, da auf die Niederschrift der Nachschau verwiesen worden sei, die nachweislich dem Bf ausgehändigt und auch von diesem gegengezeichnet wurde. Es sei daher nicht auf irgendeinen geheimen Aktenteil verwiesen worden, sondern auf die Begründung der Niederschrift, die der Bf erhalten habe. Das Argument der Nichtüberprüfbarkeit laufe daher völlig ins Leere. Darüber hinaus sei es nach ständiger Rechtsprechung nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides zu verweisen; ebenso über die Niederschrift der Schlussbesprechung. Aus der Niederschrift ergebe sich sowohl die Begründung, dass es sich beim Bf um einen Abgabeschuldner nach § 59 Abs 2 GspG handle, als auch wie der Prüfer zur Bemessungsgrundlage gekommen sei.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 7.5.2018 ein Vorlageantrag gestellt. Dabei wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Niederschrift über die Nachschau nicht nachvollziehbar sei, insbesondere die Schätzungsmethode auch hieraus nicht hervorgehe und die Schätzung offensichtlich von unrichtigen Parametern ausgehe. Bereits die Schätzungsbefugnis sei nicht gegeben.

Der Bf sei darüber hinaus nicht Abgabepflichtiger der Glücksspielabgabe.

Die belangte Behörde legte den Akt am 6.8.2018 dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Beschluss vom 22.1.2024 wurde Herr ***Z*** schriftlich ersucht, als Zeuge Fragen iZm den Geschäftsbeziehungen zum Bf zu beantworten. Mit Schreiben vom 29.3.2024 übermittelte die rechtsfreundliche Vertretung des Herrn ***Z*** eine diesbezügliche Stellungnahme.

Die beantragte mündliche Verhandlung fand in Anwesenheit des Bf und seiner rechtsfreundlichen Vertretung am 30.4.2024 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf betrieb Wettbüros an den Standorten ***W***, ***M*** und ***SP***.

Im Zeitraum Jänner 2011 bis Juli 2011 wurden laut Buchhaltung 6 Geräte der Firma ***D***G betrieben. Die Aufzeichnungen lauten wie folgt:

Monat	Anteil Bf	Nettohold	Anzahl der Geräte	Betrag/Gerät
Jänner	€ 8.902,00	€ 17.804,00	6	€ 2.967,33
Februar	€ 11.885,26	€ 23.770,52	6	€ 3.961,75
März	€ 5.585, 42	€ 11.170,84	6	€ 1.861,60
April	€ 4.954,79	€ 9.909,58	6	€ 1.651,60
Mai	€ 4.781,79	€ 9.563,58	6	€ 1.593,93
Juni	€ 10.805,08	€ 21.610,16	6	€ 3.601,69
Juli	€ 10.743,54	€ 21.487,08	6	€ 3.581,18

Die Glücksspielabgabe wurde anteilig verrechnet und seitens der Firma ***D*** an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel entrichtet. Die erfassten Erlöse ergaben ein durchschnittliches Einspielergebnis von netto € 2.745,00 je Gerät und Monat.

Die Frequenz an den Standorten ***SP*** und ***M*** in Vergleich zum ehemaligen Standort ***W*** ist unerheblich.

Mit Kaufvertrag vom 23.3.2011 wurden vom Bf folgende 4 Automaten von der ***T*** erworben:

Golden Island CASINO ***SN1***

Golden Island CASINO ***SN2***

Golden Island CASINO ***SN3***

Golden Island CASINO ***SN4***

An den im streitgegenständlichen Zeitraum betriebenen Wettlokalen waren zumindest 4 Geräte am Standort ***M*** und zumindest 2 Geräte am Standort ***SP*** vorhanden.

Im Zeitraum August 2011 bis April 2012 wurden in der Buchhaltung keine Automatenenerlöse erfasst.

Bei einer Kontrolle der FinPol am 27.2.2013 am Standort ***SP*** wurden 4 Walzengeräte und 3 Wettannahmeterminals betriebsbereit vorgefunden. Folgende 4 Geräte wurden beschlagnahmt:

1. Golden Island Casino mit der Seriennummer ***SN2***

2. Golden Island Casino mit der Seriennummer ***SN3***
3. ACT Multi Player mit der Versiegelungsetiketten Nr ***Nr1***
4. ACT Multi Player mit der Versiegelungsetiketten Nr ***Nr2***

Die für die Durchführung von Glücksspielen erforderliche Konzession des Bundesministers für Finanzen lag nicht vor.

Die Geräte waren nicht nach den Bestimmungen des § 4 GSpG vom Glücksspielmonopol des Bundes ausgenommen.

Die beschlagnahmten Glücksspielgeräte waren im öffentlich zugänglichen Bereich des Lokals in ***SP*** betriebsbereit aufgestellt. Die beschlagnahmten Geräte befanden sich zumindest seit 1.10.2012 im Lokal und waren zu den Betriebszeiten eingeschaltet.

Gegen den vom Bezirkshauptmann des Bezirks ***W*** Land am 27.2.2013 ausgestellten Beschlagnahmebescheid wurde von der rechtsfreundlichen Vertretung Berufung erhoben. Mit Erkenntnis vom 11.7.2014 wurde der Beschwerde stattgegeben und der angefochtene Beschlagnahmebescheid aufgehoben.

Aus dem festgestellten Sachverhalt des LVwG ***X*** und den im Akt befindlichen Unterlagen ergibt sich, dass am Standort ***SP*** 4 Automaten funktionstüchtig gewesen sind.

Bei diesen Automaten handelt es sich um reine Glücksspielgeräte.

Zumindest zwei der beschlagnahmten Geräte befanden sich nachweislich im Eigentum des Bf.

Anhand der aktenkundigen Aufzeichnungen ist ersichtlich, dass ab Mai 2012 Erlöse betreffend 6 Automaten auf dem Konto 4001 verbucht worden sind.

Eine Gerätebuchhaltung bzw. Aufzeichnungen, die diese Erfordernisse erfüllen, wurden der belangten Behörde nicht vorgelegt.

Betreffend die Glücksspielautomaten fehlen Grundaufzeichnungen.

Anhand der widersprüchlichen Aussagen, der in Widerspruch mit der Kontrolle der Finanzpolizei stehenden Erlösaufzeichnungen, der vorgelegten Unterlagen und der Auskünfte der steuerlichen Vertretung sind die vom Bf zu führenden Bücher und Aufzeichnungen unvollständig, mangelhaft und sachlich unrichtig.

Mit Kaufvertrag vom 11.10.2014 wurde das Unternehmen des Bf mit Stichtag 1.10.2014 an die ***U*** veräußert.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Mit Kaufvertrag vom 23.3.2011 hat der Bf 4 Geräte mit der Bezeichnung „Golden Island Casino“ käuflich erworben.

Im Zeitraum August 2011 bis April 2012 wurden keinerlei Automaten Erlöse aufgezeichnet. Erlöse wurden vom Bf erst ab Mai 2012 wieder aufgezeichnet. Laut den ab Mai 2012 geführten Erlösaufzeichnungen waren an den vom Bf betriebenen Standorten im streitgegenständlichen Zeitraum durchgehend 6 Geräte aufgestellt. Die Aufzeichnungen ergaben ein durchschnittliches Einspielergebnis von ca € 906,00.

Laut Angaben des Bf in der mündlichen Verhandlung waren im Zeitraum August 2011 bis April 2012 keine Glücksspielautomaten an den Standorten aufgestellt. Die Geschäftsbeziehung mit der Firma ***D*** wurde aufgelöst, da eine behördliche Kontrolle stattgefunden habe, bei der Geräte beschlagnahmt worden sind. Erst im Mai 2012 sei es zur Aufstellung von sogenannten ACT-Geräten gekommen (Anmerkung: die Marke ACT steht für „Austria Casino Games Technology“). Bei diesen handle es sich aber nicht um Glücksspielgeräte, sondern um Geschicklichkeitsautomaten. Aus diesem Grund sei die Buchhaltung erst wieder ab Mai 2012 geführt worden.

Diesbezügliche Unterlagen, ein Beschlagnahmebescheid, Gutachten über die aufgestellten ACT-Geräte, dass es sich um Geschicklichkeitsautomaten handle etc konnten nicht vorgelegt werden. Seitens der belangten Behörde konnte eine Kontrolle nicht verifiziert werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher von einer bloßen Schutzbehauptung aus. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb im Zeitraum August 2011 bis April 2012 keinerlei Automatenumsätze erwirtschaftet worden sein sollen, hat doch der Bf im März 2011 4 Geräte mit der Bezeichnung

„Golden Island Casino“ käuflich erworben.

Den diesbezüglichen Ausführungen der steuerlichen Vertretung vom 3.3.2017, dass diese Geräte per 12.8.2011 außer Betrieb genommen, eine Aufstellung nicht mehr durchgeführt worden sei und eine Beschlagnahme dieser Geräte vorausgegangen sei, lässt darauf schließen, dass diese Geräte sehr wohl in Betrieb waren.

Dass die Geräte jedoch bereits mit 12.8.2011 außer Betrieb genommen worden sein sollen, ist nicht glaubhaft, konnte doch weder der Nachweis einer behördlichen Kontrolle erbracht werden, und wurde darüber hinaus bei einer am 27.2.2013 stattfindenden Kontrolle der Finanzpolizei am Standort ***SP***, 4 Walzengeräte beschlagnahmt (darunter 2 der am 23.3.2011 erworbenen Geräte mit der Bezeichnung „Golden Island Casino“).

Diese 4 Walzengeräte und 3 Wettannahmeterminals sind von der Behörde betriebsbereit vorgefunden worden.

Auch die diesbezüglichen Erlösaufzeichnungen und Aussagen der steuerlichen Vertretung sind widersprüchlich. Die (damalige) steuerliche Vertretung gab mit Mail vom 14.7.2017 an, dass im Zeitraum August 2011 bis September 2014 am betriebenen Standort ***SP*** 2 Geräte und am Standort ***M*** 4 Geräte betrieben worden sein sollen. Dies widerspricht den Feststellungen im Zeitpunkt der behördlichen Überprüfung.

Obwohl im Februar 2013 eine Kontrolle der Finanzpolizei stattfand und am Standort ***SP*** 4 Geräte beschlagnahmt worden sind, wurde die Erlösaufzeichnung ob der Anzahl der Geräte nicht verändert. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass mehr als 6 Geräte in den Lokalen aufgestellt waren und der Bf einzelne Glücksspielgeräte in der Buchhaltung gar nicht dokumentiert hat bzw. diesbezügliche Erlöse nicht aufgezeichnet hat.

Das diesbezüglich vorgebrachte Argument der bereits im Jahr 2011 vorgenommenen Beschlagnahme der im Eigentum des Bf stehenden Geräte, wird durch die Niederschrift 27.2.2013 und der im Anschluss vorgenommenen Beschlagnahme von 4 (zwei davon Eigentum des Bf) Geräten durch die festgehaltene Seriennummer widerlegt. Eine bereits zuvor erfolgte Beschlagnahme der Geräte konnte nicht nachgewiesen werden.

Die Aussage, dass die im Eigentum des Bf stehenden 4 Geräte seit August 2011 nicht mehr in Betrieb waren, ist somit nicht glaubhaft.

Darüber hinaus entspricht es nach stRsp des VwGH der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt (VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Das LVwG führte in seinem Erkenntnis vom 11.7.2014 betreffend die beschlagnahmten Geräte dazu aus:

„Mit diesen (Anm beschlagnahmten) Geräten wurden jedenfalls seit Oktober 2012 bis zur Beschlagnahme am 27. Februar 2013 wiederholt virtuelle Walzenspiele durchgeführt, bei denen für einen bestimmten Einsatzbetrag in Verbindung mit bestimmten Symbolen Gewinne in Aussicht gestellt worden sind (vgl. dazu die Ausführungen in der Fotodokumentation des Finanzamtes über die erfolgten Probespiele, die Niederschrift mit Frau ***, einer Mitarbeiterin des Bf, vom 27. Februar 2013 sowie die Anzeige vom 19. März 2013, an deren Richtigkeit kein Grund zu zweifeln besteht). Der Mindesteinsatz beläuft sich zwischen 0,50 Euro bis 15 Euro, der in Aussicht gestellte Gewinn liegt zwischen 250 Euro bis 11.000 Euro).

Der konkrete Spielablauf stellt sich wie folgt dar:

Die Walzenspiele an den oa. Geräten wurden durch Betätigung mechanischer Tasten oder virtueller Bildschirmtasten zur Durchführung aufgerufen. Nach Eingabe von Geld, Auswahl eines Einsatzbetrages mit der „Setzen“-Taste und Auslösung des Spieles durch die Start-Taste oder die Auto(matic)-Start-Taste wurden die am Bildschirm dargestellten Symbole auf den virtuellen Walzen ausgetauscht oder in ihrer Lage verändert, sodass der optische Eindruck von rotierenden, senkrecht ablaufenden Walzen entstand. Nach etwa einer Sekunde kam der „Walzenlauf“ zum Stillstand. Ein Vergleich der nun neu zusammengesetzten Symbolkombinationen ergab nun einen Gewinn oder den Verlust des Einsatzes. Der Spieler hatte keinerlei Möglichkeit, gezielt Einfluss auf das Zustandekommen gewinnbringender Symbolkombinationen zu nehmen. Es war nur möglich, nach Eingabe eines Geldbetrages als Spielguthaben ein Spiel auszuwählen und zur Durchführung aufzurufen, den Einsatz zu wählen, die Start-Taste so lange zu betätigen, bis das aufgerufene Walzenspiel ausgelöst wurde und nach etwa einer Sekunde den Verlust des Einsatzes oder einen Gewinn festzustellen.

Bei den Walzenspielen hatte man **keinerlei Möglichkeit, gezielt Einfluss** auf das Zustandekommen gewinnbringender Symbolkombinationen zu nehmen. Es war nur möglich, nach Eingabe eines Geldbetrages als Spielguthaben, ein Spiel auszuwählen und zur Durchführung aufzurufen, den Einsatz zu wählen, die Start-Taste so lange zu betätigen, bis das aufgerufene Walzenspiel ausgelöst wurde und nach etwa einer Sekunde den Verlust des Einsatzes oder einen Gewinn festzustellen. Der Ausgang dieser Spiele konnte vom Spieler nicht beeinflusst werden. Die Entscheidung über das Spielergebnis hing somit vom Zufall ab.

Hinsichtlich der Einsatz- und Gewinnmöglichkeiten stellte das Landesverwaltungsgericht folgenden Sachverhalt fest (vgl LVwG-410184/3/MZ/HUE/PP vom 11. Juli 2014):

Bei den Geräten FA-Nrn. 4 und 7, (Anm BFG: nachweislich im Eigentum des Bf) mit den Gehäusebezeichnungen ‚Golden Island Casino (Games)‘ und den Typenbezeichnungen ‚Model Casino‘ handelte es sich nach der Feststellung in den GSpG26-Dokumentationsurkunden um baugleiche Geräte und waren die Walzenspiele ‚Black Pearl‘, ‚Indian Treasure‘, ‚Aloha Hawaii‘, ‚Mystic Ocean‘, ‚Hot Fruits‘, ‚Secrets of Maya‘, ‚Caribbean Gold‘, ‚Roulette‘ und ‚Royal Poker‘ verfügbar. Für die von der Finanzpolizei auf verschiedenen Geräten getesteten Spiele ‚Caribbean Gold‘ und ‚Royal Poker‘ werden jeweils Mindesteinsätze von 0,50 Euro und dazu in Aussicht gestellter Höchstgewinn von 500 bzw. 550 Euro sowie (gespielte) Höchsteinsätze von 10 Euro und dazu in Aussicht gestellter Höchstgewinn von 10.000 bzw. 11.000 Euro + Bonus von

3.000 Euro angegeben.

Bei den Geräten FA-Nrn. 5 und 6 mit den Gehäusebezeichnungen „Act Multi Player Austrian Casino Games Technology“ und den Typenbezeichnungen „Apollo“ waren nach den Feststellungen in den GSpG26-Dokumentationsurkunden die Walzenspiele ‚Money Bee‘, ‚Power Liner 7777‘, ‚Magic of Nile‘, ‚Pharao’s Eye‘, ‚Neptun’s Gold‘ und ‚Good Luck‘ verfügbar. Für das von der Finanzpolizei an beiden Geräten getestete Spiel ‚Money Bee‘ werden Mindesteinsätze von 0,50 Euro (Gewinn: 2.500 Euro) und ein möglicher Höchsteinsatz von 15 Euro (Gewinn: 7.500 Euro) angegeben.

Der Fotodokumentation sowie der Anzeige ist eindeutig die Möglichkeit einer erheblichen Einsatzsteigerung mit sog. ‚vorgeschaltetem Würfelspiel‘ und ‚Gamble-Funktion‘ bei den Walzenspielgeräten zu entnehmen. Die Erstbehörde hat zudem bei allen 4 Geräten eine ‚Automatic-Start-Taste‘ festgestellt. Die Einsatzsteigerung an allen Geräten konnte durch Betätigung einer entsprechenden mechanischen oder virtuellen Bildschirmtaste erfolgen. Mit jeder Steigerung des Einsatzwertes werden – wie auch in der Fotodokumentation der Finanzpolizei festgehalten – sämtliche Werte im dazugehörigen Gewinnplan erhöht.

Wie aus der Anzeige und der Dokumentation der Geräte hervorgeht, konnten die Einsätze bei den Walzenspielen auf dem Geräten FA-Nr. 6 durch ein sog. ‚vorgeschaltetes Würfelspiel‘ gesteigert werden, auf das nicht verzichtet werden konnte, wenn um entsprechend hohe Gewinne gespielt werden sollte. Es handelt sich dabei in Wahrheit um kein Spiel, sondern um eine verschlüsselte Einsatzleistung in Form von (weiteren) Teileinsatzbeträgen, die in ‚Augendarstellung‘ auf Feldern (‚Würfeln‘) in der Nähe des Einsatzbetragsfeldes eingeblendet wird. Die Einsatzsteigerung erfolgt ab 50 Cent durch fortgesetzte Betätigung einer Taste bis zum programmbedingt höchstmöglichen Einsatz, wobei am Bildschirm ‚Augen‘ bis zu einer bestimmten Höchstzahl eingeblendet werden und danach noch ein Symbol erscheint, mit dem der gewählte Einsatzwert verschlüsselt angezeigt wird.

Wurde ein verschlüsselter Einsatz von mehr als 50 Cent vorgewählt, muss die Start-Taste solange hintereinander betätigt werden bis der vorgewählte Einsatzbetrag in Teileinsatzbeträgen vom Spielguthaben abgezogen worden ist, um dann das Spiel auszulösen. Die Vereinfachung des geschilderten Vorganges durch die sog. Funktion Autostart wird in anderen finanzpolizeilichen Anzeigen näher beschrieben. Deren Funktionsweise ist derart zu beschreiben, dass bei Auslösung eines Spiels im Wege der ‚Auto-Start-Taste‘ diese nur einmal betätigt werden muss, um die beschriebenen Spielabläufe ‚sehr rasch kontinuierlich hintereinander‘ ablaufen zu lassen. ‚Der wechselnde Vorgang von Einsatzabbuchung vom Spielguthaben und Walzenablauf erfolgt so lange fortgesetzt nacheinander, bis das Spielguthaben verbraucht ist, der Einsatz höher als das Spielguthaben ist oder die Taste erneut betätigt wird‘ (vgl etwa die Ausführungen in der finanzpolizeilichen Anzeige zu Zl. ***2012*** vom 7. November 2012, protokolliert zu VwSen-***1***).

Bei den Geräten FA-Nr. 4, 5 und 7 war ein höherer Gesamteinsatz durch gleichzeitiges Spiel auf mehreren Linien möglich (vgl GSp26-Dokumentation und Fotodokumentation). Auf diese Weise vervielfältigt sich der Einsatz pro Linie entsprechend der Anzahl der gleichzeitig gespielten

Linien. Es kann als besonders naheliegend angenommen werden, dass mit der Anzahl der gleichzeitig gespielten Linien und dem so erhöhten Gesamteinsatz auch die möglichen Gewinne erheblich gesteigert werden.

II.2.2. Folgende Begleitumstände und Rahmenbedingungen veranlassen zu Serienspielen:

*Wie aus der Fotodokumentation und der GSpG26-Dokumentation ersichtlich, verfügten alle vier Geräte über einen Banknoteneinzug zur Herstellung eines Spielguthabens. Frau ***Y*** erklärte unter anderem den Organen der Abgabenbehörde gegenüber, dass die Gewinne von der Lokal-Kasse ausbezahlt werden würden (vgl Niederschrift vom 27. Februar 2013). Daraus ist zu schließen, dass ein Spieler mindestens eine Banknote in Höhe von 5 Euro einspeisen muss und dafür beim Mindesteinsatz von 0,50 Euro bereits 10 Einzelspiele durchführen kann. Da die Auszahlung von Guthaben einschließlich von erspielten Gewinnen nicht durch die Geräte selbst erfolgt – somit organisatorisch nicht unerhebliche Zwischenschritte zur Restgelderlangung notwendig sind – ist es wahrscheinlich, dass Restbeträge eher wieder eingesetzt werden. Diese Situation und Geräteausstattung begünstigt demnach die Ketteneinsatzleistung.*

Wie aus der GSpG26-Dokumentation zudem hervorgeht, verfügten alle vier Gerätschaften über eine sog. ‚Gamble-Funktion‘, mit welcher ab bestimmten erzielten Gewinnen, diese als Einsatz mit der Möglichkeit zur Verdoppelung oder Vervielfachung riskiert werden können. Diese Funktion kann den Spieler verleiten, einen erzielten höheren Gewinn gleich für weitere Serienspiele zu verwenden.

Beim vorgeschalteten ‚Würfelspiel‘ wird durch minimale Einsätze und Gewinne bei bestimmten Symbolen suggeriert, dass es sich jeweils um eigenständige Spiele handeln soll. Es handelt sich aber in Wahrheit um einen versteckten ‚Einsatzmultiplikator‘ in der Form von scheinbar vorgeschalteten Spielen, die im Wesentlichen der Einsatzsteigerung dienen und bei denen nach ‚Gewinn‘ für erhöhte Einsätze auch erhöhte Gewinnlinien zur Verfügung stehen. Diese Funktion schafft für den Spieler Rahmenbedingungen, die ihn durch einen möglichen höheren Gewinn in Relation zum geringen Einsatz zu Serienspielen veranlassen soll.

Zudem waren die Geräte laut den Feststellungen der Erstbehörde mit einer funktionsfähigen Automatik-Start-Taste ausgestattet. Bei Auslösung einer Spielphase durch die Automatik-Start-Taste muss diese Taste nur einmal betätigt werden, um die einzelnen Spielabläufe sehr rasch und kontinuierlich ablaufen zu lassen. Der wechselnde Vorgang von Einsatzabbuchung vom Spielguthaben und Walzenlauf erfolgt so lange fortgesetzt nacheinander, bis das Spielguthaben verbraucht ist, der Einsatz höher als das Spielguthaben ist oder die Taste vom Spieler erneut betätigt wird.

Auch in der einschlägigen Entscheidung des Obersten Gerichtshofs vom 20. März 2013, Zl. 6 Ob 118/12i, wird die Automatik-Start-Taste – in Bezug auf den gegenständlichen Geräten vergleichbare Gerätschaften – wie folgt beschrieben:

‚Durch Betätigung einer ‚Automatiktaste‘ werden die Spielabläufe extrem verkürzt. Es sind zwei Spiele in fünf Sekunden möglich. Das Wort ‚Game Over‘, das das Ende des Spiels anzeigt, leuchtet dann – wenn überhaupt – nur so kurz auf, dass es für den Spieler gar nicht wahrnehmbar ist. ... Der Unterhaltungswert tritt – insbesondere bei Betätigung der

'Automatiktaste' – zu Gunsten des Gewinnstrebens völlig in den Hintergrund.'

Demnach stellt schon die Ausstattung mit dieser Taste offenbar eine wesentliche und auch hinreichende Rahmenbedingung zum alleinigen Zwecke dar, Spieler zu Serienspielen zu verleiten (zum Erfordernis der Rahmenbedingungen VwGH vom 7. Oktober 2013, Zl. 2013/17/0210 und 0211).

Der an sich schon zweifelhafte Unterhaltungswert von Walzenspielen tritt spätestens durch die Verwendung der Automatik-Start-Taste zu Gunsten des Gewinnstrebens völlig in den Hintergrund.

Folgende Einsatz- und Gewinnrelationen wurden festgestellt:

Gerät (FA-Nr.)	Gespielte Einsätze	dazu in Aussicht gestellte Gewinne in Euro	Relation Einsatz/Gewinn
4	10 Euro	5 x 2.000	1:1000
5	15 Euro	7.500	1:500
6	15 Euro	7.500	1:500
7	10 Euro	11.000	1:1100

II.2.3. Alle diese Feststellungen und die darauf aufbauenden Schlussfolgerungen finden letztlich auch Bestätigung durch die Ergebnisse einer am 14. Februar 2013 durchgeführten Probebespielung durch den vormals zuständigen Oö. Verwaltungssenat von beschlagnahmten Glücksspielgeräten mit vergleichbaren Spielen (Ring of Fire).

*Über diese Probebespielung durch ein Mitglied des Oö. Verwaltungssenats wurden Videoaufnahmen gemacht, die auf Daten-CD festgehalten sind, welche im Rahmen der gemeinsamen Berufungsverhandlung der 9. und der 11. Kammer des OÖ. Verwaltungssenats vom 13. November 2013 in den verbundenen Verfahren zu Zlen. VwSen-***2*** und VwSen-***3*** vorgeführt und besprochen worden sind. Von den Verfahrensparteien und dem finanzpolizeilichen Zeugen wurde damals der am Beispiel eines Gerätes ‚KAJOT Multigame‘ auf dem Video dokumentierte Spielablauf als dem für Walzenspiele üblichen Ablauf entsprechend angesehen. Das Video wurde auch in einer ‚Screen-Shot‘-Dokumentation dargestellt und als Beilage zum Verhandlungsprotokoll genommen. In dieser werden die ‚Auto-Start-Taste‘, die ‚Gamble-Funktion‘, die ‚Würfelspielfunktion‘ und die ‚Supergame-Funktion‘ anschaulich erklärt und beschrieben. Außerdem werden die seriellen Veränderungen am Spielguthaben (Credit) bei aktivierter Auto-Start-Funktion dargestellt. Bei einem Einsatz von bloß 0,50 Euro reduzierte sich der Credit binnen etwa zwei Minuten von 613,5 auf 581 Euro (Verlust 32,50). Beim höchsten Spieleinsatz (= Superman-Symbol, das - wie aus der Video-CD ersichtlich - dem Faktor 10 entspricht) reduzierte sich der Credit binnen 1,5 Minuten von 581 Euro auf 506,5 Euro (Verlust*

74,50) und nach wenigen weiteren Minuten sogar auf nur 126,5 Euro (Verlust 454,50). Damit zeigt sich eindrucksvoll, dass bei Serienspielen mit bloß einstelligen Einsätzen innerhalb einer einstelligen Minutenzahl leicht Beträge in Höhe von 450 bis 500 Euro verloren werden können. Der monetäre Aspekt in Form des Gewinnstrebens verdeckt somit bei derartig ausgestalteten Gerätschaften selbstredend den Unterhaltungsaspekt zur Gänze.“

Aus dem Erkenntnis des LVwG ergibt sich, dass am Standort *****SP***** 4 Automaten funktionstüchtig gewesen sind. Bei diesen Automaten handelt es sich um reine Glücksspielgeräte. Zumindest zwei der beschlagnahmten Geräte befanden sich nachweislich im Eigentum des Bf.

Zu den Feststellungen betreffend die Geschäftsbeziehungen mit der *****O***** ist folgendes auszuführen:

Laut Aussage des Bf handelt es sich bei den ab Mai 2012 erfassten Automatenerlösen um Erlöse der Geräte mit der Bezeichnung ACT. Nach Angaben des Bf wurden diese von der Firma *****O***** bereitgestellt. Ansprechpartner sei der damalige Gesellschafter und faktische Geschäftsführer *****Z***** gewesen.

Die Erlöse der Geräte seien vom Bf durch Ablesen des Holds täglich handschriftlich aufgezeichnet worden. Glücksspielabgabe wurde nicht abgeführt. Weitere Belege existieren dazu nicht.

Auf Nachfrage der belangten Behörde betreffend die Geschäftsbeziehungen übermittelte der Geschäftsführer der *****O***** ein Schreiben vom 20.3.2017, dass weder mit dem Bf noch mit den von ihm geführten Wettbüros eine Geschäftsbeziehung bestanden habe. Die Firma *****O***** habe weder an den Bf noch an die genannten Standorte Geräte vermietet.

Sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag machte der Bf darauf aufmerksam, dass Ansprechpartner damals Herr *****Z***** gewesen sei. Die belangte Behörde konnte trotz mehrmaliger Aufforderung keine Zeugenaussage von Herrn *****Z***** erlangen.

Mit Beschluss vom 22.1.2024 wurde Herr *****Z***** vom Bundesfinangericht aufgefordert, als Zeuge folgende Fragen betreffend die Geschäftsbeziehungen zum Bf zu beantworten:

1. *Waren Geräte der Firma *****O***** in diesem Zeitraum an den oben angeführten Standorten aufgestellt?*
2. *Welche Vereinbarungen hinsichtlich der Geräte gab es mit Herrn *****Bf*****? Wie lauten die genauen Modalitäten? Um Vorlage allfälliger schriftlicher Verträge wird gebeten.*
3. *Wie viele Geräte waren wo und wann aufgestellt?*

4. *Gibt es ein Gutachten über die Geräte? Wenn ja, wird ersucht diese(s) Gutachten vorzulegen. Wenn nein, wird um eine Beschreibung der Funktionsweise gebeten.*
5. *Welche Vorgänge wurden von den Geräten aufgezeichnet? Wurden diese Aufzeichnungen in den Geräten selbst, oder auch auf einen externen Server gespeichert? Sind diese Aufzeichnungen noch abrufbar?*
6. *Wurde in Zusammenhang mit den Geräten Glücksspielabgabe entrichtet? Wenn ja, unter welcher Steuernummer? Wenn nein, warum nicht?*

Mit Schreiben vom 31.1.2024 nahm der rechtsfreundlich vertretene Herr ***Z*** dazu Stellung:

1. *Ich war für die Firma ***O*** als Konsulent tätig. Ich hatte keine Organfunktionen.*
2. *Ich kenne Herrn ***Bf1*** aus Kundengesprächen. Das Ganze liegt jedoch schon viele Jahre zurück.*
3. *Ich kann heute aus meiner Erinnerung nicht mehr angeben, ob und welche Geräte der ***O*** sich an den von Ihnen genannten Standorten befanden.*
4. *Mir liegen keine wie immer gearteten Unterlagen vor. Ich bin auch nicht in der Lage, den Inhalt von allfälligen Vereinbarungen, Modalitäten etc. darzulegen.*
5. *Mit ist auch nicht bekannt, wie viele Geräte wann und wo aufgestellt waren. Ich kann nicht einmal mehr angeben, ob Gerätschaften des genannten Unternehmens aufgestellt waren.*
6. *Mir sind keine Gutachten über Geräte bekannt.*
7. *Weil mir nicht mehr bekannt ist, ob und welche Geräte aufgestellt waren, kann ich auch nicht angeben, welche Vorgänge von den Geräten aufgezeichnet werden, ob sie auf externe Server gespeichert wurden und Ähnliches.*
8. *Mir ist auch nicht bekannt, ob Glücksspielabgaben entrichtet wurden und ob Steuernummern vorgelegt haben.*
9. *Ich habe seit sehr vielen Jahren keinen Kontakt zur Online Games Handels-GmbH.*

In der Buchhaltung der ***O*** hätten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die Geschäftsbeziehungen ohne Probleme nachvollzogen werden können. Auch geht aus der Stellungnahme des Herrn ***Z*** nicht hervor, dass überhaupt Geräte der Firma ***O*** an den Bf vermietet worden sind. Herr ***Z*** war laut eigenen Angaben lediglich als

„Konsulent“ tätig und nicht Geschäftsführer, hat somit keinerlei Unterlagen bzw. Zugang zu diesen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts hätten etwaige Geschäftsbeziehungen in der Buchhaltung durch den Geschäftsführer nachvollzogen werden können. Da auch Herr ***Z*** keine diesbezüglichen Aussagen betreffend die Geschäftsbeziehungen mit dem Bf treffen konnte, ist eine Aufstellung der Geräte mit der Bezeichnung ACT von der Firma ***O*** nicht glaubhaft. Eine Geschäftsbeziehung des Bf mit dieser Firma konnte vom Bf weder nachgewiesen noch glaubhaft dargelegt werden.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde betreffend die durch die belangte Behörde vorgenommene Schätzung, die Bemessungsgrundlage und Höhe der Schätzung eingewendet, dass sich das in den Monaten 1/2011 bis 7/2011 erzielte durchschnittliche Einspielergebnis lediglich auf den Standort ***W*** beziehe und man bei den Standorten ***SP*** und ***M*** wesentlich weniger Frequenz und somit wesentlich geringere Erlöse berücksichtigen müsse.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass auf dem von der belangten Behörde ua herangezogenen Inkassobeleg auch die Standorte ***M*** und ***SP*** dokumentiert sind. Darüber hinaus befinden sich sowohl in ***SP*** als auch in ***M*** wesentlich weniger Wettlokale als in ***W***. Es ist daher sogar wahrscheinlicher, dass an den Standorten wo es lediglich 1-2 Wettlokale gibt, wesentlich mehr Frequenz besteht, als an Standorten wo eine hohe Anzahl an Lokalen und Wettbüros vorhanden ist.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Treu und Glaube

Der Bf wendet sich zunächst gegen die Festsetzungen, va im Hinblick auf die Schätzungsberechtigung, da er bereits durch das Finanzamt ***G*** geprüft worden sei. Dieses habe festgestellt, dass keine Schätzung erforderlich sei, da ausreichend Aufzeichnungen vorlägen.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Nach ständiger Judikatur (zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Ein Widerspruch dieser beiden Grundsätze besteht allerdings nicht. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit nämlich lediglich interpretations- und ermessensleitende Funktion.

Der Grundsatz von Treu und Glauben hat seine Grenze dort, wo die gesetzlichen oder auf der Stufe des Gesetzes stehenden sonstigen Bestimmungen ein besonderes Verhalten, sei es der Behörde oder der Partei, fordern (VwGH 5.11.1981, 2814/80).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (zB VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104).

Der Bf rügt, dass bei der bei ihm durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2014 keinerlei Beanstandungen betreffend die Aufzeichnungen getroffen wurden. Unrichtige Auskünfte im Einzelfall können Treu und Glauben verletzen und eine Unbilligkeit nach Lage des Falles und die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben (VwGH 27.1.1983, 81/15/0120). Dabei übersieht der Bf jedoch, dass das für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer zuständige Finanzamt ***G*** keine Auskunft über eine etwaige Glücksspielabgabe iZm dem Glücksspiel getroffen hat. Eine allfällige Unterlassung von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Das Finanzamt hat lediglich eine Feststellung über die Automatenabrechnungen der Firma ***XY*** Ltd getroffen. Diese sind hier nicht streitgegenständlich.

Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt, soweit überhaupt ein Vollzugsspielraum vorliegt (vgl. VwGH 5.4.2001, 98/15/0158), nur bei einer von der zuständigen Abgabenbehörde erteilten Auskunft, falls sich diese nachträglich als unrichtig herausstellt, Bedeutung zu (VwGH 16.9.2003, 99/14/0228).

Ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gekommen ist, und dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (VwGH 26.7.2000, 97/14/0040).

Von einem eindeutigen und unzweifelhaften Ausdruck kann aber im konkreten Fall nicht gesprochen werden, fiel doch die Glücksspielabgabe nicht in die Zuständigkeit des Finanzamtes ***G*** und wurde auch diesbezüglich gar keine Aussage getroffen. Die vom Bf beanstandete Prüfung hat (lediglich) über die Systemumstellung der Automatenabrechnungen der Firma ***XY*** Ltd. abgesprochen.

Die (damalige) sachliche Zuständigkeit lag beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.

Das Bundesfinanzgericht kann demzufolge keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben erkennen.

Glücksspielabgabe - Glücksspieleigenschaft der Geräte

Gemäß § 57 Abs 3 Glücksspielgesetz unterliegen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten ohne Bewilligung nach § 5 Glücksspielgesetz 30% von den um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Der Bf hat im streitgegenständlichen Zeitraum 2 Wettlokale betrieben, in denen sich Automaten befanden.

Strittig ist im vorliegenden Fall sowohl ob es sich bei den aufgestellten Automaten um Glücksspielapparate oder um Automaten mit darauf befindlichen Geschicklichkeitsspielen handelt, als auch die Höhe der Schätzung.

Es handelt sich dabei einerseits um Automaten mit der Bezeichnung „Golden Island Casino“ und um Automaten von der Firma ACT. Bei diesen Geräten handelt es sich um Walzenspiele.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind virtuelle Walzenspiele als Glücksspiele zu qualifizieren (vgl. z.B. VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; 12.7.2018, Ra 2018/17/0134). Die Frage, ob bei Spielen das Spielergebnis vorwiegend vom Zufall oder der Geschicklichkeit abhängt, unterliegt der Beurteilung im Einzelfall; diese ist als solche grundsätzlich nicht revisibel (VwGH 28.11.2018, 2018/17/0164, VwGH Ra 2019/02/0079, 27.09.2019).

Im Zuge der Beschlagnahme und der dagegen erhobenen Beschwerde hat sich das LVwG ***X*** ausführlich mit den beim Bf beschlagnahmten Geräten auseinandergesetzt und

festgestellt, dass es sich bei allen vorgefundenen Geräten um Glücksspielgeräte handelt und kann auf diese Ausführungen verwiesen werden.

Die Glücksspieleigenschaft der Geräte liegt somit vor und ist diesbezüglich eine Glücksspielabgabe zu leisten.

Schätzung § 184 BAO

Gemäß § 131 Abs 1 BAO sollen bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen ua alle Bareingänge täglich und einzeln festgehalten werden.

Gemäß § 163 Abs 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs 3 BAO ist unter anderem dann zu schätzen, „wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Im Beschwerdefall entsprechen die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund der festgestellten Mängel nicht den Vorschriften des § 131 BAO, sodass die in § 163 Abs 1 BAO normierte Vermutung der ordnungsgemäßen Führung derselben nicht zur Anwendung gelangt.

In den Monaten August 2011 bis April 2012 wurden keinerlei Aufzeichnungen geführt, in den Folgemonaten wurden die Aufzeichnungen mangelhaft geführt.

Aufgrund der Vielzahl an Widersprüchen sind die Vorbringen nicht glaubhaft. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die im März 2011 erworbenen Geräte aufgestellt und in Betrieb genommen worden sind. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass Automaten, die bereits im März 2011 von einem Unternehmer, der ein bzw. mehrere Wettlokale betreibt, erst 2 Jahre später aufgestellt worden sein sollen. Viel wahrscheinlicher ist, dass die Automaten umgehend, nach Aufgabe der Geschäftsbeziehungen mit der Fa ***D*** auch aufgestellt und in Betrieb genommen worden sind.

Die Schätzung der belangten Behörde erfolgte im Zeitraum in dem vom Bf keinerlei Aufzeichnungen geführt worden sind, nämlich August 2011 bis April 2012 anhand 2er Automaten, die im Eigentum des Bf standen und im Februar 2013 beschlagnahmt worden sind.

Im Mail vom 14.7.2017 gab die steuerliche Vertretung selbst an, dass ab Mai 2012 zumindest 6 Automaten an den Standorten aufgestellt gewesen sind, weshalb die belangte Behörde ihre Schätzung auf diese Anzahl stützte.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. zB VwGH 28.02.2012, 2009/15/0181).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 30.9.2021, Ra 2019/13/0118, *Ritz/Koran* BAO⁷, § 184 Rz 3 mwN).

Zur Höhe der Schätzung ist auszuführen, dass die belangte Behörde die Erlösaufzeichnungen in Zusammenhang mit der Abrechnung der Firma ***D*** der Vormonate (Jänner 2011 bis Juli 2011) herangezogen hat. Dabei wurden 50% der Netto-Erlöse auf dem Konto 4001 (Automatenerlöse) des Bf in der Buchhaltung erfasst.

Dem Einwand des Bf, dass die Bemessungsgrundlage zu hoch sei, ist zu entgegnen, dass die belangte Behörde hierbei von einem Durchschnittswert bei den von der Fa ***D*** den Bf betreffenden, aufgezeichneten Werten ausgegangen ist. Bezüglich der in der mündlichen Verhandlung eingewendeten Frequenz an den Standorten, dass wohl am Standort ***W*** wesentlich mehr Besucher und somit mehr Erlöse möglich gewesen wären als an den Standorten ***SP*** und ***M***, ist zu erwidern, dass sowohl in ***SP***, als auch in ***M*** jeweils nur 1 Wettlokal vorhanden ist. Es wäre sogar denkmöglich, dass in ***W*** wesentlich weniger Erlöse erwirtschaftet worden sind, da in der Umgebung mehr Wettlokale

vorhanden sind und Besucher die Wahl haben – im Gegensatz zu den Standorten ***SP*** und ***M*** – welches Lokal sie besuchen.

Die belangte Behörde schätzte die Erlöse im Zeitraum, in denen gar keine Aufzeichnungen geführt worden sind von 2 Geräten, da diese nachweislich im Eigentum des Bf waren.

Ab Beginn der Aufzeichnungen wurden vom Bf selber 6 Automaten dokumentiert, weshalb die Behörde ab Mai 2012 zumindest 6 Automaten als Grundlage für die Schätzung herangezogen hat.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erfolgte die Schätzung zu Recht und ist die Schätzung auch der Höhe nach als begründet zu beurteilen, mit dem Ziel der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Wie bereits ausgeführt, liegt es im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Einkünfte oder Einnahmen nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Die der Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig sind im Beschwerdefall im Wesentlichen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klärende Tatfragen, die als solche einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind. Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 14. Mai 2024