

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr. Natalie Brennstainer, den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Armin Üblagger und Dip.Ing. Christian Löw in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Gf*** als Geschäftsführer, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. September 2018 betreffend Glücksspielabgabe 08.2014-12.2014, Glücksspielabgabe 01.2015-12.2015 und Glücksspielabgabe 01.2016-12.2016, zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. September 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der beschwerdeführenden Partei durchgeführten Außenprüfung wurde mit Bescheiden vom 14.9.2018 gem § 201 BAO die Glücksspielabgabe für die Monate August 2014 bis Dezember 2014, Jänner 2015 bis Dezember 2015 und Jänner 2016 bis Dezember 2016 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 19.10.2018 wurde durch die steuerliche Vertretung Bescheidbeschwerde erhoben. Die Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich bei den gegenständlichen Geräten nicht um Glücksspielgeräte handle, sowie dass Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes vorläge.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 31.1.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 6.2.2019 einen Vorlageantrag ein und beantragte die mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Die belangte Behörde legte den Akt am 22.3.2019 dem Bundesfinanzgericht vor. Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 14.7.2020 wurde der Akt gem § 9 Abs 9 BFGG der nunmehr zuständigen GA zugeteilt.

Mit Beschluss des LG ***X*** vom 8.8.2022 (GZ ***123***) wurde über die beschwerdeführende Partei mangels kostendeckenden Vermögens ein Insolvenzverfahren nicht eröffnet. Infolgedessen wurde die Gesellschaft aufgelöst. Es erfolgte keine Löschung im Firmenbuch.

Mit Beschluss vom 23.1.2024 wurde versucht, mit der beschwerdeführenden Partei Kontakt aufzunehmen. Die Zustellung an die Adresse des im Firmenbuch aufrechten Geschäftsführers blieb erfolglos (Vermerk verzogen).

Mit Beschluss vom 30.1.2024 ersuchte des BFG das LG ***X***, Auskunft über die beschwerdeführende Partei zu erteilen.

Mit Auskunft vom 2.2.2024 (eingelangt am 21.2.2024) wurde das Ersuchsschreiben wie folgt beantwortet:

*„Im Verfahren ***123*** hat die ÖGK am 10.05.2022 die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der ***Bf1*** (***456***) beantragt.*

Da die Ladung zum Termin der Einvernahme der Schuldnerin nicht zugestellt werden konnte erfolgte die Ladung und die Zustellung per Edikt.

*Aufgrund der durch Rückstandsausweis bescheinigten Forderung der Antragstellerin und mangels Erlag eines Kostenvorschusses hat das Landesgericht ***X*** mit Beschluss vom 08.08.2022 den Antrag auf Insolvenzeröffnung mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen und die Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin festgestellt. Dieser Beschluss ist in Rechtskraft erwachsen.*

*Die in ihrem Schreiben festgehaltene Feststellung, dass ‚Die Gesellschaft ...aufgelöst‘ ist, findet sich nicht im Beschluss und auch nicht in der Ediktsdatei. Das Landesgericht ***X*** als Firmenbuchgericht hat nach Übermittlung des Abweisungsbeschlusses diese Tatsache ins Firmenbuch eingetragen.*

Beantragt hat die ÖGK die Eröffnung eines Partikularinsolvenzverfahrens nach Art 3 EulnsVO 2015. Dies bedeutet, dass Partei des Verfahrens der Rechtsträger, also die slowakische Gesellschaft ist. Die Wirkungen eines eröffneten Verfahrens würden sich aber nur auf das im Inland gelegene Vermögen beschränken.

*Da die Voraussetzungen für eine Verfahrenseröffnung nicht gegeben waren (keine Kostendeckung) hat das Landesgericht ***X*** den Antrag abgewiesen.*

Ihre Fragen können daher wie folgt beantwortet werden:

1. Kann aufgrund des Beschlusses vom 8.8.2022 davon ausgegangen werden, dass der Rechtsträger, die slowakische Firma, zahlungsunfähig ist?

Ja.

2. Gibt es diesbezügliche Unterlagen oder Dokumente?

*Rückstandsausweis der ÖGK, also nicht bezahlte Forderungen älter als 3 Monate (***789***).*

3. Kann an die slowakische Firma noch eine Zustellung erfolgen?

Kann ich nicht beantworten. Ob eine Antragsabweisung mangels kostendeckenden Vermögen im Ausland zur Auflösung eines slowakischen Rechtsträgers führt, ist mE nach slowakischem Recht zu beurteilen. Die Auflösung einer österreichischen Gesellschaft nach Antragsabweisung würde nur bedeuten, dass die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation tritt, weiterhin aber parteifähig bleibt.

4. Wurde die slowakische Firma aus dem Firmenbuch gelöscht?

*Kann ich nicht beantworten. Die ***456*** ist nach wie vor im Firmenbuch eingetragen.*

[...]“

Mit Beschluss vom 22. Februar 2024 wurde versucht, durch Zustellung an den im slowakischen Register eingetragenen Geschäftsführer (wohnhaft in Österreich) und an die im slowakischen Register eingetragene Firmenadresse Kontakt aufzunehmen.

Das Schreiben an die Firma kam unbeantwortet retour (Vermerk unbekannt). Das Schreiben an den Geschäftsführer wurde von einem Rechtsanwalt beantwortet, mit Hinweis auf das Firmenbuch, dass hinsichtlich seines Mandanten seit Jänner 2014 keine Geschäftsführung mehr vorliege.

Das BFG ersuchte die belangte Behörde, zu ermitteln, ob die beschwerdeführende Partei noch existent ist bzw ob die slowakische Firma aus dem Firmenbuch gelöscht wurde, da es für die Bearbeitung des Falles eine wesentliche Rolle spiele, ob noch eine Rechts- bzw. Parteifähigkeit gegeben sei und an wen bzw. ob Zustellungen erfolgen können.

Mit Schreiben vom 30.7.2024 erfolgte die Auskunft, dass die Gesellschaft „***Bf1*** noch im Firmenbuch aufrecht ist. Der letzte Abschluss sei im Jahr 2020 erfolgt.

Mit Beschluss vom 6.8.2024 erfolgte die Ladung der Parteien zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Die Ladung an die beschwerdeführende Partei erging an den laut Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der Zweigniederlassung, wohnhaft in ***AdrGf*** mit internationalem Rückschein.

Die Ladung an die beschwerdeführende Partei kam mit dem Vermerk „verzogen“ retour. Eine aktuelle Abgabestelle wurde weder bekannt gegeben, noch konnte sie ermittelt werden.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 25.9.2024 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei ist eine slowakische s.r.o., mit dem statutarischen Sitz in ***Bf1-Adr*** mit der dortigen Firmenbuchnummer ***321***.

Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei ist laut österreichischem Firmenbuch ***Gf***, ***AdrGf***.

Die beschwerdeführende Partei hat seit Dezember 2021 keinen steuerlichen Vertreter.

Die beschwerdeführende Partei war 08/2014 bis 12/2016 teilweise als Partner der Firma ***Y*** GmbH im Inland tätig und stellte Spielautomaten (Netgames Auftragsterminals, „Skill Games“ und ATG „afri2go“ Geräte) auf bzw. vermittelte diese.

1. Netgames/Auftragsterminals

Die Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei umfasste die Vermittlung von Spielaufträgen an den Auftragnehmer, dessen Software die Entscheidung über Gewinn und Verlust traf und über die beschwerdeführende Partei an den Auftragsterminal weiterleitete.

Bei den Spielgeräten handelte es sich um sog Walzenspielgeräte, bei denen der Gewinn bei Vorliegen einer bestimmten Konstellation der Symbole laut Gewinnplan am Bildschirm angezeigt wurde. Die Spieler leisteten einen Einsatz. Am Gerät wurde durch Anzeigen eines Gewinnplanes ein Gewinn in Aussicht gestellt. Das Ergebnis des Spieles wurde durch einen virtuellen Walzenlauf zufällig herbeigeführt, ohne dass eine gezielte Beeinflussung auf den Spielausgang durch den Spieler möglich war.

Die Bezahlung des Holds der Geräte wurde regelmäßig für einen gewissen Zeitraum mittels Quittung für den Geschäftspartner bestätigt und in der Buchhaltung der beschwerdeführenden Partei erfasst. Der Geschäftspartner, in dessen Verfügungsbereich die Geräte standen, erhielt in Folge ein Auftragsabwicklungsentgelt in Form einer Gutschrift.

2. Skillgames und ATG „afri2go“ Geräte

Diese Geräte wurden bei Geschäftspartnern aufgestellt und betrieben. Die Bezahlung des Einspielergebnisses der Geräte wurde regelmäßig für einen gewissen Zeitraum mittels Quittung für den Geschäftspartner bestätigt und in der Buchhaltung der beschwerdeführenden Partei erfasst. Der Geschäftspartner erhielt in Folge eine Aufwandsentschädigung.

Bei den oa Geräten handelt es sich um Walzenspielgeräte, bei denen das Ergebnis vom Zufall abhängig ist (siehe Beweiswürdigung).

Mit den Auftragsterminals, den Skillgame-Geräten und den ATG-Geräten wurden Ausspielungen im Sinne des Glücksspielgesetzes durchgeführt.

Für den Zeitraum August 2014 bis Dezember 2015 wurde die Höhe der Bemessungsgrundlage für Ausspielungen durch Auftragsterminals von der beschwerdeführenden Partei durch vorsorgliche Offenlegungen gem § 29 FinStrG bekannt gegeben.

Es liegt keine Bewilligung oder Konzession iSd GspG vor.

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:

Walzenspielgeräte

Die Feststellungen betreffend die Eigenschaft der Geräte als Walzengeräte beruhen unter anderem auf den Feststellungen der Finanzpolizei im Zuge der durchgeführten Glücksspielkontrollen.

Vorliegen von Glücks- oder Geschicklichkeitsspielen

Im Zuge des Verfahrens wurde von der beschwerdeführenden Partei mehrere Gutachten vorgelegt.

1. ATG „afric2go“ Geräte

Das Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Ing ***1*** zu ATG „afric2go“ Geräten vom 21.7.2014 lautet auszugsweise wie folgt:

*„Der Inhalt des Sachverständigen-Gutachtens betrifft die Funktionsweise des von mir begutachteten Gerätes „afric2go“ Modell 2014, der Firma ***Z*** GmbH, für welchen bereits ein ausführliches Typengutachten, vom 19.07.2014 vorliegt.*

Die techn. Untersuchung am Ort der Befundaufnahme ergab, dass es sich bei den (sic!) gegenständlichen Gerät „afric2go“ - Modell 2014 um einen multifunktionalen Dienstleistungsapparat handelt, bei dem es einerseits eine Geldwechselfunktionen (sic!) von Euro-Münzen/Banknoten gibt, sowie die Möglichkeit zum Erwerb eines Musiktittels vor Ort (120 Musiktittel zur Auswahl), oder zum Downloaden auf einen USB-Stick (20 Minialben zu je 6 Titeln). Der Benutzer des Gerätes, kann einen Geldbetrag (Münzen oder Banknoten) in das Gerät einzahlen und aus einem der angebotenen Leistungen wählen. Bei der Geldwechselfunktion werden Banknoten in Euro 1,- oder Euro 2,- Münzen gewechselt oder Euro 2,- Münzen in Euro 1,- Münzen. Dies ist am Gerät festzulegen. Der Erwerb eines Musiktittels kostet einheitlich Euro 1,-, der Erwerb eines Minialbums (6 Musiktittel) Euro 4,-. Die Preise sind angegeben, immer gleichbleibend und stehen somit im Vorhinein fest.

Beim Gerät „afric2go“ - Modell 2014 erhält der Benutzer für den Einsatz von Euro 1,-- entweder den eingesetzten Betrag zurück, oder eine Musikstück, welches angehört werden kann. Alternativ können der/die Musiktittel mittels „Downloadfunktion“ auf ein transportables Medium überspielt werden. Beim Kauf eines Liedes mit der Taste „Musik hören/Musik kopieren“ startet ohne einen weiteren Einsatz von Vermögenswerten Leistungen eine Art Bonusspiel, welches nach sachverständiger Ansicht, durch geschickte Beobachtung und schnelle Reaktion (Geschicklichkeit) derart beeinflusst werden kann, dass weitere Lieder dem Guthabensstand hinzugefügt werden können. Zufallsabhängige Elemente konnten nicht festgestellt werden.

Bei der Funktionsweise bzw. bei den Benutzer- und Anwenderbedingungen der „afric2go“ - Modell 2014“ Dienstleistungsapparates wurde festgestellt, dass bei diesem Gerät die Funktion des Geldwechselns, sowie das Abspielen und Downloaden von Musiktitteln vorrangig ist. Weiters wurde festgestellt, das für die Bezahlung von Euro 1,-- immer ein marktübliches Wertäquivalent gegeben bzw. zur Verfügung gestellt wird und für den Benutzer in keinem Fall ein Verlust eintreten kann.

Funktionsweise:

Geld wechseln und Musik hören

Um den Dienstleistungsapparat „afric2go - Modell 2014“ zu benützen, muss der Benutzer zuerst

mittels Betätigung der grünen „Rückgabe/Wählen 1/2 “ Taste die Stufe 1 oder 2 wählen. Dies ist notwendig um Banknoten in 1,- oder 2,- Euro Münzen, bzw. 2,- Euro Münzen in 1,- Euro Münzen zu wechseln. Bei Stufe 1 wird der aufscheinende Betrag in 1,- Euro Münzen, bei Stufe 2 in 2,- Euro Münzen ausgegeben. Weiters wird mit Stufe 1 oder 2 auch die Möglichkeit zum Kauf von je 1 oder 2 Liedern vorgewählt. Nach Einschub einer Euro - Banknote bzw. Einwurf von Münzen wird der Eurobetrag in 1 Euro oder 2 Euro - Münzen gewechselt und an der Guthabensanzeige wird der Eurobetrag angezeigt. Ist der eingeworfene Betrag höher als 1 Euro, wird der Rest in 1 Euro - Münzen ausgegeben. Durch Drücken der grünen „Rückgabe/Wählen 1/2" - Taste wird der an der Guthabensanzeige angegebene Euro ebenfalls ausgegeben und der Wechselvorgang ist beendet. Auf der rechten Geräteseite des „afriC2go" Modell 2014 befinden sich die Bedienungstasten und zwar die grüne „Rückgabe/Wählen 1/2" - Taste und die rote „Musikabspielen“ - Taste. Mittels der beschriebenen grünen „Rückgabe/Wählen Vi" Taste muss zuerst die Stufe 1 oder 2 gewählt werden. Danach wird am Guthabensstand ein Guthaben benötigt, welches entweder durch Eingabe von 1,- oder 2,- Euro Münzen, bzw. mit Euro Banknoten von 5,- bis 100,- Euro zustande kommt. Wenn im Display links oben z.B. 2 Liedertitel zu sehen sind, werden diese nach Drücken der roten „Musik kopieren / hören" Taste, von „afriC2go" sofort und hintereinander (zuerst das obere Musikstück) abgespielt. Der Preis für ein Musikstück (je Song ca. 3-5 Minuten) beträgt je 1,- Euro. Wurde die rote „Musik hören/kopieren" - Taste gedrückt, verringert sich im selben Moment der Guthabensstand in der Stufe 2 um 2,- Euro (=2 Lieder). Gleichzeitig wird zuerst das in der oberen Zeile ersichtliche Lied gespielt. Nach Ende dieses Liedes ist automatisch das zweite Lied zu hören. Würde die Stufe 1 gewählt werden, so wäre auch nur 1 Lied im Display ersichtlich. Bei Stufe 1 würde sich nach jedem Kauf eines Liedes der Guthabensstand um je 1,- Euro vermindern und das jeweils einzelne, im Display angeführte Lied wäre zu hören.

Auswahl der Musiktitel

Ist der angezeigte Liedertitel vom Benutzer unerwünscht, bzw. ist der Titel bereits bekannt, so kann der Benutzer in der Stufe 1, die im Gerät gespeicherten Musikstücke, durch kurzes Drücken der „Musik kopieren/hören" - Taste nacheinander aufrufen. Ein längeres Drücken der roten „Musik hören/kopieren" Taste würde das Abspielen, bzw. Kopieren des Musikstückes, bzw. eine Verringerung des Guthabensstandes um 1,- Euro bewirken. In der Stufe 2 wird mittels kurzem Drücken der roten „Musik hören/kopieren" - Taste, zuerst das obere Lied gewechselt. Die Fixierung des oberen, ausgewählten, Musikstückes erfolgt durch langes Drücken (ca. 3 Sekunden) der „Musik kopieren/hören"-Taste.

Durch abermaliges kurzes Drücken der roten „Musik hören/kopieren" - Taste, kann das untere Lied so lange gewechselt werden, bis der Benutzer mit seiner Auswahl einverstanden ist. Zur besseren Unterscheidung der gespeicherten Musikstücke sind die Lieder fortlaufend nummeriert. Bei jedem kurzen Drücken der roten „Musik hören/kopieren" - Taste wird hierbei das nachfolgend gespeicherte Lied aufgerufen. Ein abermaliges längeres Drücken der roten

„Musik hören/kopieren“ - Taste, würde das Abspielen, bzw. Kopieren beider Musikstücke, bzw. eine Verringerung des Guthabensstandes um 2,- Euro bewirken.

Download von Musik

*Wenn der Benutzer vor Ort keine Lieder hören will, gibt es die Möglichkeit zum downloaden dieser Lieder, im Format MP3 auf einen USB-Stick. Der Steckplatz für den USB-Stick befindet sich unmittelbar unterhalb der Liederanzeige. Der Download erfolgt nach dem Anstecken des USB-Stick durch Drücken der „Musik hören/kopieren“ - Taste. Die Musikstücke sind afrikanischen Ursprungs, wobei die Fa. ***Z*** GmbH, sämtliche Rechte zur Verwertung der Musikstücke inne hat.*

Bonusspiel

Bei der Wahl der Option „Musik hören/kopieren“ startet ohne weiteren Einsatz von Vermögenswerten Leistungen eine Art Bonusspiel, welches nach sachverständiger Ansicht durch schnelle Reaktion (Geschicklichkeit) derartig beeinflusst werden kann, dass weitere Lieder dem Guthabensstand hinzugefügt werden können. Zufallsabhängige Elemente konnten nicht festgestellt werden.

Dabei wechselt ein Licht alternierend zwischen einer Zahl (im grünen Bogen) und einer gelben Note am Display, wobei der Benutzer - durch Beobachtung und geschickter Reaktion - durch Drücken einer beliebigen Taste am Display, das Licht fassen kann. Durch Geschick kann der Benutzer weitere Lieder als „Bonus“ erhalten, diese werden als „Draufgabe“ im Musikdisplay angezeigt und durch Drücken einer beliebigen Taste der Guthabensanzeige zugezählt. [...]

2. „Skill Games“

*Das Gutachten des Sachverständigen Ing ***1*** zu Spielapparaten mit der Bezeichnung „Skill Games“ vom 17.11.2015 lautet auszugsweise wie folgt:*

*Als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger halte ich fest, dass ich die nachstehenden technischen Feststellungen und Ausführungen objektiv unabhängig erstellt habe. Der Inhalt des Sachverständigen-Gutachtens betrifft die Funktionsweise des von mir begutachteten Spielapparates mit „Skill Games“ vom Typ Geschicklichkeitsapparat mit virtuellen Animationsspielen der Firma ***Bf1***, für welchen bereits ein ausführliches Typengutachten vom 19.02.2014 bzw. ein Rezertifizierungs-Gutachten vom 12.11.2015 vorliegt. Die Probespiele am Ort der Befundaufnahme ergaben, dass es sich bei dem Spielapparat in double-matic-skill, double-tronic-skill oder single-matic-skill Gehäusen mit der Applikation „Skill Games“ um einen Spielapparat handelt, bei dem das Spielergebnis ausschließlich oder überwiegend von der Geschicklichkeit, guten Merkfähigkeit und schnellen Reaktion des Spielers abhängt.*

Der Einsatz pro Spiel beträgt min. € 0,10, max. € 25,00. Der Gewinnfaktor eines Spieles ist das Produkt aus den drei Walzenergebnissen.

Der gegenständliche Spielapparat mit „Skill Games“ verfügt über keine Spiele, die eine

verrohende Wirkung ausüben, die Verletzung oder Tötung von Menschen oder kriegsrechtliche Handlungen darstellt.

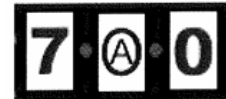
Die Probespiele am Ort der Befundaufnahme ergaben, dass es sich bei dem Spielapparat mit „Skill Games“ um einen Geschicklichkeitsspielapparat handelt, bei dem das Spielergebnis überwiegend von der Geschicklichkeit, guten Merkfähigkeit und schnellen Reaktion des Spielers abhängt.

Funktionsweise:

Das Spielen mit den Geschicklichkeitswalzen kann zu folgenden Kombinationen führen:

Eine Animation wird erspielt:

Eine beliebige Geschicklichkeitswalze zeigt ein A. (siehe Abbildung)



Das Zeigen einer Animation kostet den gesetzten Einsatz. Es wird nichts auf den Buffer gebucht.

Die Auszahlung eines Gewinnes wird erspielt:

Falls alle drei Geschicklichkeitswalzen eine Zahl zwischen 1 und 9 aufweisen, wird die Multiplikation der drei Zahlen und des Einsatzwertes als Produkt auf den Kredit gebucht. Es erfolgt eine Reduktion des Buffers um das gerade beschriebene Produkt multipliziert mal 10.

Dazu ein Beispiel (siehe Abbildung):

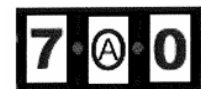


Die Multiplikation $5 \times 2 \times 1 \times \text{bet}(0,10) = 1,0\text{€}$ (Dieser Wert wird dann auf den Kredit verbucht)

Der Buffer wird um $1,0 \times 10 = 10$ reduziert.

Ungeschicktes Verhalten:

Falls alle drei Walzen durch Zahlen belegt sind und mindestens eine davon eine Null ist, wird weder eine Animation angezeigt, noch ist eine Reduktion des Puffers, zu Gunsten des Spielers, möglich. Der Kredit wird um einen Einsatz reduziert und der Buffer um den Einsatz * 10 erhöht, (siehe Abbildung).



In diesem Fall kann jedoch der Spieler auch nicht verlieren, denn der Einsatz wird ihm am Puffer gutgeschrieben und er hat die Möglichkeit diesen Einsatz durch geschicktes Stoppen der drei kleinen Walzen wieder zu erlangen.

Die genaue Belegung der Walzen wird bei jedem einzelnen Spiel neu festgelegt und danach während des Spieles nicht mehr verändert. Es ist aber auf jeder Walze garantiert eine Zahl größer Null dabei. Dadurch ist immer für eine Gewinnmöglichkeit gesorgt, die bei ausreichendem Geschick auch erreicht werden kann. Durch ungeschicktes Verhalten bei den Geschicklichkeits-Walzen erzielt der Spieler weniger Animationen und hat damit weniger Aussichten auf einem virtuellen Punktegewinn.

Geschicktes Verhalten:

Durch geschicktes Verhalten bei den Geschicklichkeits-Walzen erzielt der Spieler mehr Animationen. Je mehr Animationen erzielt werden, desto größer sind die Chancen auf einen

virtuellen Punktegewinn.

Die Anordnung der Zahlen ändert sich bei einer bereits drehenden Walze nicht mehr und wiederholen sich demnach im laufenden Spiel immer wieder. Der Spieler hat unbegrenzt Zeit, sich die Walzenkombinationen (welche sich während eines Spieles nicht mehr verändern) anzusehen und zu merken. Der Spieler kann bei Erreichen einer Kombination mit "0" nicht verlieren, da der Einsatz am Puffer gutgeschrieben wird.

Der durchschnittlich begabte Spieler kann also nach mehrfachem vollständigem Durchdrehenlassen der Walzen durch Merken der Belegung das gewünschte Ergebnis leichter erzielen.

[...]

Die belangte Behörde legte im Verfahren ein Gutachten des Sachverständigen ***2*** vom 15.6.2015 im Zusammenhang mit elektronischen Spielgeräten mit der Gehäusebezeichnung „Skill Games“ vor. Dieser kommt zusammenfassend zu folgendem Ergebnis:

„Das elektronische Glücksspielgerät mit der Bezeichnung „Skill Games“ ermöglicht stets die Durchführung herkömmlicher virtueller Walzenspiele, jeweils nach Ausführung eines vorgeschalteten Miniaturwalzenspieles, dessen Spielergebnis stets jedenfalls vorwiegend Zufall bestimmt wird.

Die in jedem der zur Durchführung aufrufbaren virtuellen Walzenspiele allenfalls erzielten Gewinne werden in einem Zwischenspeicher gesammelt und nach - jedenfalls ohne gezielte Anwendung bestimmter, besonderer menschlicher Fähigkeiten - Herbeiführung einer geeigneten Ziffernkombination in dem - in diesem Falle nachgeschalteten - Miniaturwalzenspiel, nämlich durch bloß kurzes Betätigen der Start-Taste, dem Spielguthaben zugebucht.

Das Spielguthaben kann jederzeit über eine gesondert beschriftete Taste auf einem Ticket ausgedruckt und beim Personal gegen Bargeld eingelöst werden. Nach sämtlichen bisherigen Erfahrungen, und unter Zugrundelegung der Denkgesetze der Logik, ist - jedenfalls aus technischer Sicht - davon auszugehen, dass der Erzielung und der Auszahlung von Spielgewinnen stets ein Glücksspiel vorangegangen ist.

In den dem Gerichtsurteil zugrunde gelegenen Gutachten (Anmerkung: von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht) wurden wesentliche Gerätefunktionen falsch oder aber gar nicht beschrieben, bzw. wurde nicht einmal die Spielbeschreibung sinnrichtig ausgelegt.

Somit mussten, schlüssig nachvollziehbar, die von den beiden Sachverständigen gezogenen Schlussfolgerungen unvollständig, bzw. unzutreffend vorgenommen worden sein.

Das Gerät mit der Bezeichnung „Skill Games“ ist aufgrund der Vorgefundenen, ohne Anwendung besonderer menschlicher Fähigkeiten, zum Beispiel Geschicklichkeit, Merkfähigkeit oder Reaktionsfähigkeit ausführbaren Spielhandlungen, nämlich Auswahl eines Einsatzbetrages pro Spiel und Betätigen der Start-Taste, aus technischer Sicht jedenfalls als elektronisches

Glücksspielgerät zu qualifizieren.“

Sachverständigengutachten sind Beweismittel, die der freien Beweiswürdigung unterliegen. Auch welchem von mehreren, einander widersprechenden Gutachten das Gericht folgt, hat es nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung danach zu prüfen, welchem die höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist (VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015).

Die in dem von der beschwerdeführenden Partei vorgelegtem Gutachten getroffenen Aussagen betreffend die ATG „afric2go“ Geräte sind nicht überzeugend.

Aufgrund des Guthabens betreffend die „afric2go Geräte“ ist davon auszugehen, dass das Gerät eine Gewinnchance bietet. Durch den Einwurf einer 1-Euro-Münze erwirbt man die Chance, bei Aufleuchten einer entsprechenden Zahl und anschließender Betätigung der „Rückgabe-Taste“ einen Gewinn zu realisieren. Da das über einen Gewinn (Zusatzstück) entscheidende Aufleuchten eines Zahlensymbols vom Gerät selbsttätig herbeigeführt wird, liegt ein Spiel vor, dessen Ausgang vom Spieler nicht beeinflusst werden kann (vgl dazu VwGH 20.4.2016, Ro 2015/17/0020). Dass der Benutzer durch Geschick – durch Beobachten und geschickter Reaktion – durch das Drücken einer beliebigen Taste das Licht „fassen kann“ und somit weitere Lieder als „Bonus“ erhalten kann, ist nicht glaubwürdig.

Im Gutachten betreffend die „Skill Games“ von ***2*** wird der konkrete Sachverhalt dargestellt indem ua auch Testspiele durchgeführt wurden. Auch konnten durch das vorliegende Gutachten den Aussagen des Gutachtens von ***1*** entgegengetreten werden. ZB hätte allenfalls vorhandene besondere Merkfähigkeit einem Spieler auch nicht erkennbar zu einem Gewinn verhelfen können, weil die Ziffernkombinationen erst nach Multiplikation der einzelnen Ziffern miteinander und mit dem gerade gewählten Einsatz hinsichtlich ihres tatsächlichen Wertes hätten beurteilt werden können. Da eine Berechnung während der Rotation der Miniaturwalzen nicht zeitgerecht hätte ausgeführt werden können, hätte sich der Spieler also zudem noch die vor der günstigen Kombination angeordnete, somit jedenfalls nicht mehr erkennbare Ziffernfolge einprägen müssen um bei neuerlichem Durchlauf aller Kombinationen rechtzeitig die Start-Taste loszulassen.

Das Gericht folgt hinsichtlich der Beurteilung der „Skill Games“ dem Gutachten, von ***2***, das schlüssig und nachvollziehbar darlegt, dass das Ergebnis der angebotenen Spiele überwiegend vom Zufall abhängig ist.

Der beschwerdeführenden Partei wurde das Sachverständigengutachten vom 15.6.2015 bereits im Zuge der Prüfung zur Kenntnis gebracht. Ein Ergänzungsgutachten der beschwerdeführenden Partei oder etwaige Einwendungen wurden nicht vorgelegt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich darüber hinaus aus den vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde, dem Betriebsprüfungsbericht, den Unterlagen der Finanzpolizei, einer

Abfrage zur unternehmerischen Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei in der Slowakei durch die belangte Behörde und dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei.

Weiters wurde Einsicht genommen in das Firmenbuch, das slowakischen Handelsregister und das Zentrale Melderegister.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Mit den Auftragsterminals, den „Skill Game“ Geräten und den ATG-Geräten wurden Ausspielungen iSd GspG durchgeführt.

Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 GspG sind gem § 59 Abs 2 Z 1 GspG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielungen sowie der Vermittler sowie im Falle von Ausspielungen der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder Spielgewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Die beschwerdeführende Partei ist sowohl in ihrer Eigenschaft als Veranstalterin als auch Vermittlern als Steuerschuldnerin zu qualifizieren. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei sind die Bestimmungen zur rechtskonformen Vorschreibung von Abgaben nach dem GspG unionsrechtswidrig und müssten unangewendet bleiben. Darüber hinaus handle es sich bei den gegenständlichen Geräte um Geschicklichkeitsapparate und nicht um Glücksspielgeräte. Die Höhe der von der belangten Behörde vorgeschriebenen Abgabe wurde nicht bekämpft.

Vorliegen von Glücks- oder Geschicklichkeitsspielen

Gem § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Gem § 2 Abs. 1 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe - vorbehaltlich Abs. 4 - gemäß § 57 Abs. 3 GSpG 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Ein Zufall liegt vor, wenn der Erfolg weder von zielbewusstem Handeln oder der Geschicklichkeit oder allein vom Belieben der beteiligten Personen abhängt, sondern wenn noch weitere Bedingungen dazu treten müssen, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen. Die Frage, ob ein Glücksspiel vorliegt oder ein Geschicklichkeitsspiel, kann immer nur im Einzelfall beurteilt werden, gegebenenfalls nach Einholung eines Sachverständigengutachtens (VwGH 26.11.2002, 99/15/0240).

Die Auffassung, dass die Verbindung eines vom Zufall abhängigen Spieles mit einem Geschicklichkeitsspiel dem Spiel den Charakter eines Glücksspiels iSd § 1 Abs. 1 GSpG nehme, trifft nicht zu (VwGH 26.2.2001, 99/17/0214).

Allerdings unterliegt die Frage, ob bei den der Festsetzung der Glücksspielabgaben zugrundeliegenden Spielen das Spielergebnis vorwiegend vom Zufall abhängt, der Beurteilung im Einzelfall (VwGH 15.7.2020, Ra 2020/17/0049).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Beurteilung derartiger Automaten davon ab, ob der Spielablauf durch ein solches Geschicklichkeitselement vom Spieler derart beeinflusst werden kann, dass der Spielerfolg nicht ausschließlich bzw. überwiegend vom Zufall abhängt (VwGH 4.1.2017, Ra 2015/17/0145).

Hinsichtlich der „Skill Games“ Apparate und der ATG „afric2go“ Geräte ist auf die ständige Judikatur der Höchstgerichte zu verweisen, wonach virtuelle Walzenspiele (zB VwGH 12.7.2018, Ra 2018/17/0134; VwGH 27.9.2019, Ra 2019/02/0079) sowie „afric2go“-Spiele (zB VwGH 20.4.2016, Ro 2015/17/0020) als Glücksspiele zu qualifizieren sind.

Darüber hinaus hat das Bundesfinanzgericht bereits wiederholt entschieden, dass Apparate, die zusammenfassend unter dem Begriff „Skill Games“ bekannt sind, als Glücksspielapparate und nicht als Geschicklichkeitsspielapparate zu sehen sind (vgl. BFG 5.6.2018, RV/7400117/2017; BFG 9.11.2018, RV/7500868/2017).

Da es sich laut Kontrolle der Finanzpolizei vom 8.7.2015 auch bei den Netgames Auftragsterminals um sog Walzenspielgeräte handelt, bei denen das Ergebnis durch einen virtuellen Walzenlauf zufällig herbeigeführt wird, ohne dass eine gezielte Beeinflussung auf den Spielausgang durch den Spieler möglich ist und die beschwerdeführende Partei dieser Feststellung nicht entgegen getreten ist, wird auch hinsichtlich der VLT-Geräte auf die bereits zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Walzenspielen verwiesen (VwGH 12.7.2018, Ra 2018/17/0134).

Unionsrechtswidrigkeit

In jüngerer Vergangenheit hatten sich der VwGH, der VfGH sowie der OGH bereits mit der Frage der Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols in seiner derzeitigen Ausgestaltung auseinanderzusetzen (vgl dazu Allram in Bergmann/Pinetz [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 143 ff mwN):

Der VwGH bestätigte in seinem Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, im Ergebnis die Unionsrechtskonformität des österreichischen Glücksspielmonopols. Konkret gelangte der VwGH „zu dem Ergebnis, dass durch die im GSpG vorgesehenen Bestimmungen eines - sich in der Realität des Glücksspielmarktes nicht auswirkenden - Glücksspielmonopols des Bundes kombiniert mit einem Konzessionssystem unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Konzessionen betreffend Lotterien und Spielbanken sowie eines (reinen) Bewilligungssystems unter Beschränkung der Anzahl der zu vergebenden Bewilligungen betreffend Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten sowie der Bestimmungen zur Hintanhaltung von illegalem Glücksspiel (§ 52f GSpG), die angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern in kohärenter und systematischer Weise verfolgt werden.“

Im Hinblick auf die aus dem Glücksspiel lukrierten Staatseinnahmen hielt der VwGH fest, dass nach der Judikatur des EuGH das Ziel, die Einnahmen der Staatskasse zu maximieren, für sich allein eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nicht rechtfertigen könne (Verweis auf EuGH, 15.9.2011, C 347/09, *Dickinger/Ömer*, Rn. 55), wohl aber die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen gegenüber Spielern. Es mache die Regelungen des GSpG somit nicht unionsrechtswidrig, dass - bei Verfolgung gerechtfertigter Ziele im Sinne von zwingenden Gründen des Allgemeininteresses - im Zusammenhang mit dem Glücksspiel vom Staat hohe Einnahmen erzielt würden. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass sowohl die Maßnahmen des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung und der Kriminalitätsbekämpfung sowie die Aufsicht über die Glücksspielkonzessionäre und Bewilligungsinhaber und auch die medizinischen Behandlungskosten von Spielsüchtigen sowie Fürsorgeunterstützungen für Spielsüchtige und deren Familien hohe finanzielle Kosten verursachten. Auch unter diesen Gesichtspunkten sei es nicht zu beanstanden, wenn neben der Verfolgung von legitimen Zielen zur Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit auch entsprechende Einnahmen aus Abgaben im Zusammenhang mit Glücksspiel durch den Staat lukriert würden.

Demgegenüber erblickte der OGH in seiner Entscheidung vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, im österreichischen Glücksspielmonopol zunächst eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die seitens der Inhaber der Konzessionen durchgeführte Werbung diene im Ergebnis nicht ausschließlich dazu,

Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken, sondern verfolge den Zweck, insbesondere jene Personen zur aktiven Teilnahme am Spiel anzuregen, die bis dato nicht ohne weiteres zu spielen bereit sind, womit unter Berücksichtigung der Rsp des EuGH „keine maßvolle Werbung vor[liege], die sich darauf beschränkt, Verbraucher zu den kontrollierten Spielernetzwerken zu lenken“.

In der Folge hatte auch der VfGH die Gelegenheit, sich mit der Frage der Unionsrechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielmonopols auseinanderzusetzen und bestätigte dabei im Ergebnis die Unionsrechtskonformität (VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua, VfSlg 20.101/2016). Der VfGH konnte nach ausführlicher Darlegung der Vorgaben der Rsp des EuGH weder erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des GSpG an sich, noch dass diese aufgrund ihrer tatsächlichen Auswirkungen dem Unionsrecht widersprechen. Dabei trat der VfGH ausdrücklich der Argumentation des OGH entgegen, wonach sich die Unionsrechtswidrigkeit aus der Nichteinhaltung eines maßvollen Werbemaßstabs iSd Rsp des EuGH ergebe, da der OGH isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtet habe, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des EuGH vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022) gestützt.

Infolge der vorgenannten Entscheidung des VfGH änderte der OGH seine Rsp und vertritt dieser in nunmehr stRsp die Ansicht, dass „das österreichische System der Glücksspielkonzessionen auch nach gesamthafter Würdigung aller tatsächlichen Auswirkungen im Sinn der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nicht gegen Unionsrecht [verstößt], weshalb auch kein Anhaltspunkt für eine Inländerdiskriminierung besteht“ (vgl zB OGH 20.3.2019, 3 Ob 57/19g, mwN).

In seiner nunmehr stRsp betont der VwGH (vgl zB VwGH 24.4.2019, Ra 2017/17/0962; *Allram in Bergmann/Pinetz* [HrsG], GebG² §§ 57-59 GSpG Rz 148 mwN) dass die Anforderungen an eine Prüfung der Unionsrechtskonformität im Zusammenhang mit einer Monopolregelung im Glücksspielsektor durch die nationalen Gerichte aufgrund der hierzu ergangenen Rsp des EuGH geklärt sind und der VwGH diesen Anforderungen im Erkenntnis vom 16.3.2016, Ro 2015/17/0022, durch die Durchführung der nach der Rechtsprechung des EuGH erforderlichen Gesamtwürdigung nachgekommen sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat an dieser Gesamtwürdigung mit Erkenntnis vom 11.7.2018, Ra 2018/17/0048, 0049, mit näherer Begründung festgehalten. An der vom VwGH festgestellten Unionsrechtskonformität ändere auch das Vorliegen einer teilweise expansionistische Geschäftspolitik nichts. Wie der VwGH hierzu darlegt „kann sich das GSpG selbst bei Hinweisen auf das Vorliegen einer expansionistischen Geschäftspolitik der Konzessionäre - etwa durch das Glücksspiel verharmlosende Werbung - nach der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH im Rahmen der Gesamtwürdigung als mit dem Unionsrecht in Einklang stehend erweisen,

wenn etwa mit dieser Geschäftspolitik eine Umlenkung von Spielern vom illegalen zum legalen Glücksspiel sichergestellt werden soll“ (vgl VwGH 24.4.2019, Ra 2017/17/0962, mwN).

Da eine Unionsrechtswidrigkeit der einschlägigen glücksspielrechtlichen Bestimmungen vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen ist, fehlt es schon an einem wesentlichen Kriterium für einen Sachverhalt, der als sogenannte Inländerdiskriminierung am Gleichheitsgrundsatz zu prüfen wäre. Ein Verstoß gegen das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG wegen Inländerdiskriminierung scheidet somit aus (VfGH 15.10.2016, E 945/2016 ua, VfSlg 20.101/2016).

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.

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 25. September 2024