

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache BF, vertreten durch StB,

über die Beschwerde vom 21.03.2013 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 23.02.2013 zu St.Nr. 000/0000 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 27.3.2000 wurde die im Firmenbuch zu FN protokollierte Bf. mit Sitz in Adr.1, gegründet. Als Geschäftsführer fungierte A, der zuletzt auch Alleingesellschafter war.

Am 22.6.2012 wurde von der Finanzpolizei am Sitz der Gesellschaft eine Kontrolle nach dem Glücksspielgesetz durchgeführt, bei der 17 Glücksspielgeräte beschlagnahmt wurden. Ferner wurde B, Dienstnehmerin der Gesellschaft, niederschriftlich einvernommen. Diese gab dabei an:

"Ich bin Dienstnehmerin des Unternehmens Bf. und werde in der Funktion als "Floor-Assist" beschäftigt. Dies bedeutet, ich übe eine leitende Angestelltentätigkeit in der Form aus, dass ich im Wesentlichen Besprechungen mit den Dienstnehmern dieses Card Casinos abhalte, Pokerturniere hauptsächlich für Vereine organisiere, die in weiterer Folge in den Räumlichkeiten des Card Casinos durchgeführt werden, Einkäufe für das Lokal erledige, Reparaturen veranlasse bzw. organisiere u. dgl. Diese Tätigkeiten übe ich seit ca. 7 Jahren in Vollbeschäftigung (35 Stunden) aus.

Glaublich wurden jene Räumlichkeiten, in denen die Glücksspielgeräte aufgestellt sind an das Unternehmen C verpachtet, welches glaublich auch Eigentümer und "Aufsteller" jener Glücksspielgeräte ist. Über die genaue Rechtsbeziehung zwischen den Unternehmen Bf. und C weiß Herr A Bescheid. Seit wann die Glücksspielgeräte im gegenständlichen

Lokalbereich aufgestellt sind, weiß ich nicht. Auch ist mir nicht mehr bekannt, ob bereits Glücksspielgeräte aufgestellt waren, als ich mein Dienstverhältnis begonnen habe. Belange des Unternehmens gehören nicht zu meinem Aufgabengebiet. Jener Dienstnehmer, welcher für das Unternehmen C zuständig [ist] - dies ist heute Herr D - ist ebenfalls Dienstnehmer des Unternehmens Bf., allerdings habe ich diesem gegenüber keine Weisungsbefugnis.

Das Unternehmen Bf. ist im Besitz einer Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe "Gastgewerbe". Pokerturniere werden ausschließlich am Standort Adr.1 veranstaltet. Hierfür stehen drei spezielle Pokertische zur Verfügung, welche sich im Eigentum (Betriebsvermögen) des Unternehmens Bf. befinden. Von Seiten jenes Unternehmens werden Pokerturniere derzeit montags, mittwochs und samstags beworben, jedoch ist es nicht sicher, dass jene Turniere auch tatsächlich stattfinden, dies vor allem aufgrund der Anzahl der Spieler, welche vorab nicht absehbar ist. Pro Monat kommen ca. 4 Pokerturniere tatsächlich zustande, dies vor allem montags.

Im Normalfall ist die Teilnehmerzahl an den Turnieren mit ca. 27 bis 30 Teilnehmern begrenzt, da im Casino lediglich 3 Pokertische zur Verfügung stehen und jeder Tisch von max. 9 oder 10 Spielern besetzt werden kann. In der Regel werden die Turniere von Stammspielern besucht. Es ist ein Start- bzw. Nenngeld z.B. iHv € 5,00 pro Turnierspieler zu bezahlen. Die Beträge variieren von Turnier zu Turnier. Dies wird vom jeweiligen "Floorman" (Turnierorganisator; ebenfalls Dienstnehmer des Unternehmens Bf.) vorgegeben bzw. festgelegt. In der Regel erfolgt dies ca. einen Monat vor Durchführung des Turniers. Es werden zwei Dienstnehmer als "Floorman" beschäftigt, diese sind die Herren E und F). Das jeweilige Nenngeld pro Spieler ist als Einsatz von diesem zu sehen. Für diesen Geldbetrag werden dem Spieler 2.000 Jetoneinheiten zur Verfügung gestellt. 2.000 Jetoneinheiten sind € 5,00 als Geldbetrag. Es werden ausschließlich "Texas Hold'em" - Turniere durchgeführt. Die Nenngelder werden gesamt "zum Gewinnpot" hinzugefügt und auf die jeweiligen Gewinnränge (z.B. 1. Platz, 2. Platz usw.) anteilmäßig aufgeteilt. Die vermögenswerte Leistung des Gewinnpots umfasst ausschließlich den Gesamtbetrag aller Nenngelder. Es gibt verschiedene Turnierformate, in welchen sich der jeweilige Spieler ein Guthaben (weitere Jetoneinheiten) nachkaufen kann, wie auch andere, in denen dies nicht möglich ist. Es entscheidet jeweils vor Turnierbeginn der zuständige "Floorman", ob und wenn ja in welcher betragsmäßigen Höhe bzw. wie oft sich ein Spieler Jetoneinheiten nachkaufen kann. Auch bei solchen Nachkäufen sind 2.000 Jetoneinheiten ein Geldbetrag iHv € 5,00.

Es werden keine Turniere durchgeführt, welche zusätzliche vermögenswerte Leistungen im Gewinnpot anbieten (z. B.: ein Betrag iHv € 2.000 als "Bonus" u.Ä.). Der Gewinnpot besteht sohin aus den Nenngeldern der Spieler. Ob die Turniere dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspielabgabe gemeldet werden, ist mir unbekannt. Meines Wissens werden die diesbezüglichen Abgaben entrichtet.

Ein Turnier dauert im Schnitt 3 bis 4 Stunden, da mehrere Runden gespielt werden. Bei diesen werden die Limits (zu setzenden Beträge) ca. alle 30 Minuten erhöht. Aus den

siegreichen Spielern - jene die "übrig bleiben" (die noch ein Jetonguthaben besitzen und mitspielen können) - werden neue Spielergruppen durch die "Floormen" gebildet. Diese spielen hernach die nächste Runde.

Bei den Turnieren, welche von den Vereinen durchgeführt werden ist es so, dass die Turnierform bzw. das -format vom Verein bestimmt wird. Hierzu wird den Spielern ein „Floorman“ von Seiten des Unternehmens Bf. zur Verfügung gestellt. Hierfür wird dem Verein kein Entgelt verrechnet. Das Card Casino lukriert Einnahmen aus dem Verkauf kleinerer Speisen (lt. Lokalspeisenkarte) und Getränke bei den Turnieren. Der Grund, warum im gegenständlichen Casino Turniere durchgeführt werden, ist, weil hierdurch eine "Belebung der Gastronomie (im Lokal)" erwartet wird - durch Spieler und deren Begleitungen.

Ein Dienstplan der beteiligten Dienstnehmer an den Pokerturnieren bzw. an deren Abläufen wird nachgereicht."

In weiterer Folge wurde bei der Gesellschaft eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durchgeführt (Ankündigung 27.9.2012, Prüfungsbeginn 23.11.2012, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.1.2013). Die Prüferin wurde dabei unter anderem ersucht, für einen Monat zu erheben, welcher Anteil der Tageserlöse auf Einnahme aus den durchgeführten Pokerspielen entfalle. Die Prüferin erhob diese Erlöse aus den Pokerspielen für den Monat Februar 2012 (tageweise). Insgesamt ergaben sich für diesen Zeitraum derartige Erlöse in Höhe von 16.442,00 €.

Daraufhin ordnete das Finanzamt mit **Sicherstellungsauftrag vom 23.2.2013** gemäß § 232 BAO die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche an:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Glücksspielabgabe	Jänner 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	Februar 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	März 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	April 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	Mai 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	Juni 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	Juli 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	August 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	September 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	Oktober 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	November 2011	57.968,00

Glücksspielabgabe	Dezember 2011	57.968,00
Glücksspielabgabe	Jänner 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	Februar 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	März 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	April 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	Mai 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	Juni 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	Juli 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	August 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	September 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	Oktober 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	November 2012	57.968,00
Glücksspielabgabe	Dezember 2012	57.968,00
Summe		1,391.232,00

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass die Gesellschaft in den Jahren 2011 und 2012 (Jänner 2011 bis einschließlich Dezember 2012) am eingangs genannten Standort Glücksspiele in Form von Pokerturnieren und Cash Games veranstaltet habe, die gemäß § 57 Abs. 1 Glücksspielgesetz (GSpG) der Glücksspielabgabe unterliegen würden. Diese sei gemäß § 59 Abs. 3 GSpG vom Veranstalter als Steuerschuldner selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zu melden und an dieses abzuführen. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Der Abgabeananspruch für oben genannte Zeiträume sei bereits entstanden und die Abgabe sei bereits fällig. Die den oben genannten Abgabebeträgen zu Grunde liegende Bemessungsgrundlagen seien wie folgt ermittelt worden: Die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe bilde bei Ausspielungen gem. § 57 Abs. 1 GSpG der Einsatz. Die Einsätze der Spieler seien aufgrund der beim Finanzamt vorgelegten Umsatzliste für Februar 2012 ermittelt worden. Diese Umsatzliste zeige tägliche Pokerumsätze mit einer monatlichen Gesamtsumme in Höhe von 16.442,00 €. In Abzug zu bringen seien die Einnahmen aus den Turnieren. Diese würden wie folgt mit einem Betrag in Höhe von 1.950,00 € ermittelt: Nach Wahrnehmung der Finanzbehörde befänden sich an der Standortadresse drei Pokertische. Jeweils am Montag, Mittwoch und Samstag fänden Pokerturniere statt. Das entry fee betrage je Teilnehmer 5,00 €. Die Turniertage sowie die Höhe des entry fee seien auf einer näher bezeichneten homepage ersichtlich. Berücksichtige man die Turniere (jeweils Montag,

Mittwoch und Samstag) mit jeweils 10 Teilnehmern je Tisch, ergebe dies bei drei Tischen 30 Personen je Turniertag. Bei 13 Turniertagen mit jeweils 30 Teilnehmern mit einem entry fee von 5,00 € ergebe dies im Monat den Betrag in Höhe von € 1.950,00. Dieser Betrag werde vom Gesamtumsatz "Poker" für Februar 2012 in Höhe von 16.442,00 € abgezogen, sodass sich für die Cash Games ein Restbetrag von 14.492,00 € ergebe. Diese Summe von 14.492,00 € stelle die Einnahmen (Rake) aus den Cash Games dar. Die bisherigen Erfahrungen und diversen Aussagen in Zusammenhang mit glücksspielrechtlichen Fragestellungen würden ergeben, dass in vergleichbaren Pokercasinos das Rake - also die Einnahmen eines Pokercasinos aus den Cash Games - zwischen 3 % und 4 % der Einsätze betragen. Der Betrag von 14.492,00 € stelle somit rd. 4 % von den Einsätzen der Spielteilnehmer dar. Als Gesamteinsatz für den Monat Februar 2012 ergebe dies eine Summe von 362.300,00 € (Rechenschritt: $14.492,00 : 4 \times 100 = 362.300,00$). Bemerkt werde, dass lediglich für Februar 2012 eine Umsatzliste mit aufgezeichneten Pokereinnahmen vorliege. Für die anderen Monate des Zeitraumes Jänner 2011 bis Dezember 2012 werde daher angenommen, dass diese Pokerumsätze zumindest gleich hoch wie im Februar 2012 gewesen seien. Festgehalten werde, dass bei den oben angeführten Glücksspielabgaben für den Zeitraum Jänner 2011 bis einschließlich Dezember 2012 lediglich die Cash Games erfasst seien. Nicht enthalten seien darin die Glücksspielabgaben auf Turnierspiele. Für jeden einzelnen Monat von Jänner 2011 bis Dezember 2012 betrage daher die Bemessungsgrundlage jeweils 362.300,00 €. Die Glücksspielabgabe errechne sich mit 16% der Bemessungsgrundlage. Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO). Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen handelsrechtlichen Eigenkapitals der Gesellschaft von 124.765,52 € bei weitem übersteige. Die Höhe der zu erwartenden Abgabenschuld stehe daher in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft. Die Selbstberechnung und die Entrichtung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2011 bis Dezember 2012 seien unterblieben. Aufgrund des bisher gezeigten steuerlichen Verhaltens (Nichtwahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten) erscheine die Abgabeneinbringung gefährdet. Dem öffentlichen Interesse an der Einbringung sei der Vorrang zu geben und könne nur durch einen sofortigen Eingriff in das Vermögen der Gesellschaft gesichert werden. Das öffentliche Interesse sei größer als die Interessen der Gesellschaft. Deren bisheriges steuerliches Verhalten lasse die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht als unbillig erscheinen.

Aufgrund des Sicherstellungsauftrages pfändete das Finanzamt ein am Abgabenkonto der Gesellschaft (0000/000) ausgewiesenes Guthaben in Höhe von 11.632,22 €, überrechnete dieses auf das gegenständliche Gebührenkonto (000/0000) und buchte es auf Verwahrung.

Gegen den Sicherstellungsauftrag wurde mit Schriftsatz der steuerlichen Vertreterin vom **21.3.2013 Berufung** erhoben und diese wie folgt begründet:

"Bezugnehmend auf den Sicherstellungsauftrag vom 23.2.2013 im Zeitraum in Jänner 2011 bis Dezember 2012 erheben wir innerhalb der offenen Frist das Rechtsmittel der Berufung und erlauben uns gleichzeitig iSd § 119 BAO folgenden Offenlegung unter Darlegung der vertretenen Rechtsansicht:

1. Poker als Geschicklichkeitsspiel

Die traditionellen Kartenspiele des Pokers sind vorwiegend Geschicklichkeitsspiele, die im Gegensatz zu typischen Glücksspiel nicht auf einem zivilrechtlichen Vertrag dem ausspielenden Unternehmer und den Spielern sondern zwischen den Spielern beruhen.

Mit der GSpG Novelle 2008 wurde Poker gemäß § 2 Abs. 1 GSpG als Glücksspiel iSd GSpG definiert, nachdem Poker als Kartenspiel bisher vom Gesetzgeber von der Anwendung des Glücksspielgesetzes explizit ausgenommen war. Durch die unbestimmte Benennung im Gesetzeswortlaut sollen offenbar alle Arten von Poker konstitutiv dem Glücksspielmonopol unterworfen und typischen Glücksspielen gleichgestellt werden.

Gestützt wird diese Änderung ua auf die Rechtsprechung des VwGH, der hinsichtlich des Nachweises für das Vorliegen eines Glücksspiels bei bestimmten gegenständlichen Arten von Poker die Einholung eines Gutachtens durch die Unterbehörde erbracht werden könnte (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201). Das durch die Behörde im Rahmen der Ermittlungen des dem VwGH zu Grunde gelegenen Verfahrens vorgelegte Sachverständigengutachten, mache deutlich, dass der Ausgang der in Frage stehenden Pokerarten nicht ausschließlich, aber überwiegend vom Zufall abhängen. Der Sachverständige stützt seine These insbesondere auf mathematisch formalisierten Überlegungen, wonach die geringe Wahrscheinlichkeit eine bestimmte Kombination von Karten zu erhalten, die Wahrscheinlichkeit, dass ein Spieler seine Entscheidungen auf Basis der den Mitspielern zugeteilten Karten treffe, gegen Null gehe, weshalb der Ausgang des Spieles vorwiegend vom Zufall abhinge und deshalb ein Glücksspiel vorläge (Wagner, Die Praktikabilität des österreichischen Glücksspielbegriffes am Beispiel des Kartenspiels Poker, S. 94 ff.).

Dem ist entgegenzuhalten, dass die bei den traditionellen Pokerspielen maßgeblichen Umstände in diesem Gutachten keine ausreichende Berücksichtigung fanden bzw. als unmaßgeblich angesehen wurden, nämlich, dass das Spiel selbst von physisch-rationalen, strategischen Überlegungen und von der Geschicklichkeit des einzelnen Spielers abhängig ist, sodass ein Spieler durch Bluffen oder aufgrund der Reaktionen der Mitspieler selbst bei schlechteren Karten ein günstigeres Spielergebnis erreichen kann, als es die Kartenlage ohne Berücksichtigung des Spielverlaufes von Beginn an, also nach der Kartenverteilung, vorsehen würde. Während am Spielbeginn Gewinn und Verlust keineswegs feststehen, verändern sich die Gewinnchancen mit jeder auf Geschicklichkeit beruhenden Spielhandlung eines Spielers. Gewiss spielt bei Poker - wie bei jedem Kartenspiel - auch ein gewisses Maß an Zufall mit, es gibt aber keine

mathematisch exakten Kriterien für die begriffliche, empirische Zuordnung des Pokers zu den typischen Glücksspielen, bei welchen schließlich nur der Zufall ausschlaggebend ist (Wagner, S. 36 ff und 129 ff.). Die Zuteilung der Karten ist bei Poker nämlich nicht überwiegend spielentscheidend, vielmehr ist für den Verlauf des Spieles die rational steuerbare Geschicklichkeit, lediglich unterstützt vom Zufall einer Kartenlage und dies über mehrere Spielfolgen (zB bei der Ausrichtung von Turnieren) maßgeblich. Die bloße Datenansammlung und die Wahrscheinlichkeitsrechnung über Kartenlagen können niemals Erfahrungswerte und vergleichende Beobachtungen der Wirklichkeit des Spielverhaltens einzelner Spieler über mehrere Spielverläufe ersetzen (Winkler, Poker und Glücksspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung, 11 ff.). Dies wird nicht zuletzt im Lebendspiel deutlich, wo bestimmte Pokerspieler über längere Zeiträume weltweite Dominanz ausspielen. Wenn die dort gespielten traditionellen Pokerspiele wirklich überwiegend vom Zufall abhängig wären, wäre die Umschlagshäufigkeit der an den weltweit höchstdotierten Turnieren Teilnehmern extrem hoch, dh. überwiegend verschiedene Spieler würden teilnehmen. Das Gegenteil ist der Fall, eine geringe Anzahl von meisten den selben Spielern ist teilnahmeberichtigt und dominiert über einen längeren Zeithorizont gesehen die Turnierszene (wie auch bei anderen Sportarten, wo die Weltrangliste auch nicht vom Zufall, sondern der Geschicklichkeit des Spielers abhängt).

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass am Verhalten eines Gewinners, an seinen Chancen, Erfolgen und Misserfolgen über mehrere Spielverläufe nach empirischen Kriterien anhand seiner Kartenlage und Geschicklichkeit die rechtliche Qualifikation des Vorliegens eines Glücks- oder Geschicklichkeitsspieles zu prüfen wäre, und nicht auf einer Wahrscheinlichkeitsberechnung mathematisch veranschlagten Zufall möglich Kartenlagen in einem isoliert betrachteten Spiel.

Weiters ist festzuhalten, dass nicht alle Pokerspiele empirisch mit alle anderen Arten von Poker vergleichbar sind, da bei jeder Art von Poker unterschiedliche individuell empirische nachzuweisende Verhaltensweisen der Spieler maßgeblich sind. Da der Beschwerdeführer im angeführten Fall dem Gutachten des Finanzamtes nicht in gleicher fachlicher Art mittels eines Gegengutachtens gegenübergetreten ist, ist die Beweisführung des Vorliegens eines Glücksspieles im konkreten Fall auf eine Schlüssigkeitsprüfung beschränkt und nur eingeschränkt aussagefähig. Neben der Tatsache, dass der Entscheidung ihr nach § 63 Abs. 1 VwGG nur für den konkreten Fall verbindliche Wirkung zukommt, sind wir der Rechtsauffassung, dass die im Urteil angeführten Argumente nicht eins zu eins auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar sind und es sich bei den Pokerspielen ausschließlich um Geschicklichkeitsspiele handelt, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen.

Trotz dieser Gegebenheiten intendierte der Gesetzgeber durch die Gesetzesänderung im GSpG mittels der Novellen 2008 und 2010 nunmehr, die traditionellen Kartenspiele des Pokers dem Glücksspielmonopol zu unterwerfen, obwohl sie objektiv den Kriterien der terminologisch in ihrem Kernbereich auch inhaltlich unveränderten gebliebenen Begriffen und damit den verfassungsrechtlich verfestigten Sinn der Bestimmungsgründe

des Finanzmonopols des Bundes und des Zivilrechts schon an sich - wie dies auch vor den Novellen zum GSpG 2008 und 2010 der Fall war - auch weiterhin materiell rechtlich nicht entsprechen.

Daher ist in Folge insbesondere die Frage nach der Reichweite der verfassungsmäßigen Bestimmungsgründe des Kompetenztatbestandes "Bundesfinanzen/öffentliche Abgaben/Monopolwesen" sowie die Frage nach der den verfassungsmäßigen rechtlichen Kriterien für das Glücksspielwesen durch den Gesetzgeber zu stellen und somit der Frage nachzugehen, ob der Gesetzgeber verfassungsmäßig dazu befugt war, Poker, das ein Geschicklichkeitsspiel darstellt, unter das Glücksspielgesetz zu subsumieren und somit dem Glücksspielmonopol zu unterwerfen.

2. Verfassungswidrigkeit der Einbeziehung von Poker in das Glücksspielmonopol des Bundes

Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, ist soweit nicht anders im GSpG bestimmt, dem Bund vorbehalten. Unter Berufung auf die oben zitierte Rechtsprechung versucht der Gesetzgeber in den EB nachweisen zu wollen, dass es sich bei allen Arten von Poker um Glücksspiele handelt und sie deshalb dem Glücksspielgesetz zu unterstellen seien. Ein materieller Nachweis kann jedoch nicht als gelungen betrachtet werden. Der Beweisführung in den Erläuterungen des Gesetzgebers für die sachliche Richtigkeit der Einbeziehung des Pokers unter die Glücksspiele fehlt ein entsprechender Begründungswert. Punktuelle Schlussfolgerungen aus einem Besonderen kann man nicht gleichwertig auf ein davon völlig verschiedenes anderes Besonderes übertragen. Zwischen einem besonderen Etwas und eines bestimmten gearteten anderen Etwas, kann es keine Analogie geben. Dem Gesetzgeber geht es in der Begründung seines rechtspolitischen Wollens aber nicht um eine scharfe begriffliche und empirisch fundierte Abgrenzung, sondern nur um eine pragmatische Begründung seines Wunsches auf zwangsweise Unterstellung des Pokers unter die neuen Vorschriften über die typischen Glücksspiele aus Zufall, im Rahmen des Finanzmonopols des Bundes. Punktuelle und unzureichende Beweisführung des aus substantiell verschiedenen, nur für den Einzelfall erheblichen Erkenntnissen des VwGH, die keine zwingenden allgemeinen Beweise abgeben, können dafür nicht genügen.

Ungeachtet dessen, bleibt jedenfalls der Umstand von Bedeutung, dass die traditionellen Kartenspiele des Pokers - gemessen an den verfassungskonformen Grundbegriffen des Glücksspielgesetzes 1960, 1962 und 1989, sowie an den verfassungsrechtlichen Bestimmungsgründen und Systemmerkmalen des Finanzmonopols des Bundes und gemäß ihrer Eigenart als Kartenspiele, nicht den Kriterien der Typen von Glücksspielen im Sinne der traditionellen, verfassungskonformen Begriffsdefinition der Glücksspielgesetze 1960, 1962 und 1989 entsprechen (Winkler 118 f.).

Die Definition der Glücksspiele, mit den vorherrschenden Kriterium des Zufalls im Zentrum und den Begriffen Ausspielung und Unternehmer als Determinanten, wurde erstmals im Jahr 1960 verfassungskonform festgeschrieben. Sie wurde aus den konstitutiven

Merkmale der verfassungskonformen historischen Glücksspieltypen und aus den Vorschriften des ABGB über zulässige Glücksspiele abgeleitet und ist noch immer die maßgebliche verfassungskonforme Erklärung für die durch das GSpG 1989 geregelten Typen von Glücksspielen. An diesem ist die geänderte Gesetzgebung im Rahmen der GSpG Novellen 2008 und 2010 zu messen. Untersucht man diese historisch ergibt sich folgendes Bild:

Ad Zufallskriterium: Wenn ein Spiel neben den Elementen eines Geschicklichkeitsspiels auch noch Elemente des Zufalls darbieten - wie übrigens alle Kartenspiele - bedeutet dies noch nicht selbstredend, dass ein solches Spiel bloß deshalb schon zu den Glücksspielen im Sinn der Definition des Glücksspielmonopols gemäß dem verfassungsgesetzlichen Kompetenztatbestand "Bundesfinanzen/öffentliche Abgaben/Monopolwesen" des Bundes gezählt werden kann. Die klassischen Typen von Glücksspielen in den Glücksspielgesetzen 1960, 1962 und 1989 sind nämlich letzten Endes ausschließlich und überwiegend vom Zufall aus einem durch einen am Spiel beteiligten, nicht steuerbaren Kausalablauf gekennzeichnet. Bei den typischen Glücksspielen in diesem Rechtssinn kann die Geschicklichkeit der Spieler nach Eröffnung des Spiels und bis zur letzten Spielhandlung weder für den Gewinn noch für den Verlust überwiegend oder zur Gänze ausschlaggebend sein. Dies kann von den traditionellen Kartenspielen, zu denen auch Poker zählt, ebenso wenig behauptet werden, wie etwa von den allgemein üblichen Kartenspielen wie "Bridge", "Tarock" und "Schnapsen" (Winkler, 120).

Ad Ausspielung: Obwohl der Name und Begriff des "Ausspielung" zum GSpG 1989 unverändert geblieben ist, wurde er durch die Tätigkeitsworte "organsiert", "anbietet" oder "zugänglich macht" über seine ursprüngliche Bedeutung hinaus, bis hin zur Hilfstätigkeit zur Ermöglichen von Spielen (Pokerspielen) erweitert. Die zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen und deren Maßgeblichkeit für das Glücksspielgesetz werden in möglich Verhaltensweisen des Unternehmers aufgelöst, und der zivilrechtliche Begriff der Ausspielung, als entgeltliches einseitiges Rechtsgeschäft, aufgespalten und zugleich sachlich entfremdet. Die untrennbare Verbindung passt auf die durch das Glücksspielrecht insgesamt erfassten, historisch verfestigten Typen von Glücksspielen von befugten Unternehmern weder organisatorisch noch funktionell. Im Sinne des GSpG kann "Ausspielung" nur das einseitige zivilrechtliche Rechtsgeschäft der öffentlichen Auslobung zur entgeltlichen Einlassung auf einen Glücksspielvertrag im Sinne des ABGB durch einen befugten Unternehmer eines bestimmten Glücksspieles bedeuten. Ausspielung kann rechtlich im Sinne der historischen Definition nur eine das Glücksspiel betreffende Rechtshandlung des durch eine Konzession dazu befugten Unternehmers sein. Daher hat der Gesetzgeber in der Aufspaltung des Begriffes der Ausspielung seine verfassungsrechtlich gebotene zivilrechtliche Orientierung vernachlässigt und in der Novellierung weniger an erlaubte als an verbotene Glücksspiele gedacht. Die Aufspaltung widerspricht somit der klaren zivilrechtlichen Grundlegung der Glücksspiele in dem entsprechenden zivilrechtlichen Rechtsgeschäft der entgeltlichen Auslobung gemäß dem Glücksspielmonopol und daher auch den Bestimmungsgründen des

Kompetenztatbestandes "Zivilrechtswesen". Insofern wurden keine Ausspielungen iSd der historischen Begrifflichkeit der "Ausspielung" iSd GSpG durchgeführt (Winkler, 122 ff).

Vielmehr wurden lediglich ein entgeltlich angemessenes Dauerangebot von Räumen, Sachmittel für Pokerspiele gegen ein angemessenes Entgelt zur Verfügung gestellt. Kartenspiele wie Poker gründen sich zivilrechtlich nicht auf Auslobungen, sondern auf einen Spielvertrag ausschließlich zwischen den Spielern (Winkler, 122 ff). Spieleinsätze und Gewinne stehen von Spiel zu Spiel ausschließlich in der rechtlichen Verfügungsmacht der jeweiligen autonomen Spielergruppe und werden nicht durch den freigewerblichen Unternehmer eingenommen. Er kann daraus rechtlich weder einen eigenen Umsatz, noch einen Gewinn aus eigenem Recht erzielen. Und hat keine rechtliche Verfügungsmacht über die einzelnen Spieleinsätze. Einsätze und Gewinne liegen rechtlich und faktisch auf dem Spielertisch jeder Spielergruppe. Sie werden von den Spielern bei jedem Spiel und für jedes Spiel gesondert auf den Spieltisch gelegt und stehen während jedes Spieles ausschließlich in einer autonomen Verfügungsmacht der betreffenden Spielergruppe und am Ende eines jeden Spieles ausschließlich dem jeweils gewinnenden Spieler zu, keinesfalls jedoch einzelnen und in Summe dem freigewerblichen Unternehmer eines Pokerspieles. Der freigewerbliche Unternehmer eines Pokerspielsalons verfügt bei den konkreten Spielen ebenso wenig über eine Bank, noch über ein Spielkapital, noch über einen Bankhalter, noch über ein Verfügungsrecht über die Spieleinsätze.

Ad Unternehmensbegriff: Weiters erschöpft sich entgegen der traditionellen, verfassungskonformen Begriffsdefinition der Begriff des Glücksspielunternehmers nicht mehr am Akt der entgeltlichen Auslobung eines der traditionellen Glücksspiele. Der Unternehmerbegriff orientiert sich an jenem des Umsatzsteuergesetzes. Dabei scheinen nun auch Personen zu gelten, die die an der Durchführung des Glücksspiels bloß unterstützend beteiligt sind, also nur mitwirken, indem in dem sie zum Teil nur Nebentätigkeiten in das Spiel einbringen, mögen diese an und für sich auch nicht auf Gewinn ausgerichtet sein. Sie sind zwar keine befugten Glücksspielunternehmer kraft eigenen Rechts, keine Konzessionsinhaber, sie werden nun aber entgegen den Kriterien des verfassungskonformen klassischen Begriffes des selbständigen, befugten und rechtlich allein verantwortlichen Glücksspielunternehmers (Veranstalters) als eine eigene Rechtsperson im GSpG 1989, anscheinend auch als bloß praktischer Teilunternehmer, sowohl rechtlich abgesondert wie auch mit dem Begriff des herkömmlichen Glücksspielunternehmens zu einer kollektiven abgabenrechtlichen Haftungseinheit sowie einer möglichen strafrechtlichen Mittäterschaft miteinander verbunden. Dabei kann die für die Monopoleigenschaft essentielle Gewinnerzielungsabsicht fehlen, obwohl diese für den Gesetzgeber seit jeher die zentrale verfassungsrechtliche Rechtfertigung ist, Glücksspiele dem Finanzmonopol zu unterstellen. Eine solche Regelung könnte wohl nur dann verfassungsmäßig sein, wenn man für derart aufgespaltene Tätigkeiten und Personen die rechtlich Existenz eines selbständigen Unternehmers, als Veranstalter in Sinn der traditionellen Kriterien des Glücksspieles, als notwendige Voraussetzung voranstellt, so dass dieser nach wie vor als befugte Person im Rechtssinn aus eigenem

Recht, auch rechtlich allein verantwortlich bleibt (Winkler, S. 127). Demgegenüber sind freigewerbliche Unternehmer eines Pokerspielsalons nach alter Rechtslage jedoch keine Glücksspielkonzessionäre und Unternehmer iSd der traditionellen, verfassungskonformen Begriffsdefinition der Begriff des Glücksspielunternehmers. Dies erweist sich die bestehenden Pokerspielsalons, vor allem in Hinblick auf den Kompetenztatbestand "Angelegenheit des Gewerbes" als problematisch und praktisch als undurchführbar.

Demnach zählte Poker bis dahin zu den allgemeinen üblichen Kartenspielen unter wegen des Fehlens

- des ausschließlichen Zufallskriteriums als Maßstab eines typischen Glücksvertrages*
- mangels einer vorhandenen Ausspielung*
- eines ausspielenden Unternehmens und*

nach wiederholt dokumentierten Willen des Gesetzgeber und nicht nur wegen § 4 Abs. 1 GSpG 1989 nicht den Vorschriften des Glücksspielgesetzes und war deshalb nicht Teil des Staatsmonopols. Daran hat sich materiell nichts geändert (Winkler, S. 296 f).

Somit dient die interessensgebundene Entscheidung des Gesetzgebers, Poker als Glücksspiel anzusehen, ausschließlich der Ausweitung des Finanzmonopols aus finanzpolitischem Interesse, die der versteinerten verfassungsrechtlichen Bestimmungsgründen des Kompetenztatbestandes "Bundesfinanzen/öffentliche Abgaben/ Monopolwesen" widerspricht.

Die Behörde geht offenkundig davon aus, dass gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe iHv 16% der Einsätze bzw. vermögenswerten Leistungen anfallen soll, wobei gemäß § 59 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner der Spielteilnehmer auch der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler von Ausspielungen Abgabenschuldner sei.

Wie soll dies nunmehr mit der intendierten historisch Meinung des Glücksspielgesetzgebers in den GSpG 1960, 1962 und 1989 und den verfassungsmäßig versteinerten Kompetenztatbeständen des Finanzmonopols in Einklang gebracht werden, die vorsehen, dass Kartenspiele nicht dem Glücksspielmonopol unterliegen und nicht auf Ausspielungen begründet sind, die von Glücksspielunternehmers nach der traditionellen, verfassungskonformen Begriffsdefinition ausgespielt werden müssen?

3. Zusammenfassung

Bei traditionellen Kartenspielen wie bei Poker gilt es keine Ausspielungen und keine Unternehmer iSd der historischen Begriffsauslegung des GSpG. Bei ihnen fehlt naturgemäß auch der Glücksspielvertrag zwischen dem freigewerblichen Unternehmer und den Spielern. Daher kann Poker auch kein Glücksspiel iSd der historischen Gesetzgebung sein. Beim freigewerblichen Unternehmer ist weder ein Bewilligungsinhaber noch ein Konzessionär noch ein Veranstalter noch ein Vermittler von Ausspielungen. Er spiele nicht mit, sondern hat nur die praktische Durchführung durch vertragsautonome Spieler ermöglicht. Weiters hat er keine Spieleinsätze

verfügungsberechtigt entgegengenommen und verwaltet diese auch nicht. Er erzielt aus den Einsätzen keine Spieleinnahmen und zahlt auch keine Gewinne aus. Er verfügt weder über eine Bank noch über ein Spielkapital noch über einen Bankhalter. Somit hat er im Rechtssinn auch keine Monats- und Jahresspielumsätze bei Gewinnen aus den Glücksspieleinsätzen aus eigenem Recht. Der in den freigewerblichen Pokerspielsalons durch geleistete Spieleinsätze monatlich und jährlich bloß faktisch gegebene, rein rechnerisch veranschlagte Umsatz kann dem freigewerblichen Unternehmer somit rechtlich nicht zugeordnet werden. Der Abgabepflicht für einen Monats- und Jahresumsatz aus fiktiven, rein rechnerischen Summen von Spieleinsätzen, abzüglich der ausgezahlten Gewinne, entspringt weder einem zweiseitigen, noch einem kollektiven Rechtsverhältnis zwischen den Spielern und dem freigewerblichen Unternehmer aus dem Spiel.

Aus den angeführten Gründen wird die Rechtsansicht vertreten, dass das GSpG hinsichtlich der Einhebung einer Glücksspielabgabe auf Poker in der derzeit gültigen Fassung den verfassungsrechtlich gebotenen Grundsätzen der Republik Österreich widerspricht und keine Glücksspielabgabe auf ein Kartenspiel in Form von Poker einzuheben ist. Auch wenn auf die freigewerblich betriebenen Pokerspielsalons weiterhin die bisherigen Rechtsvorschriften Anwendung finden und wie bisher die allgemeinen Abgabepflichten auf Unternehmen anzuwenden sind, ist die Anwendbarkeit der Abgabenvorschriften der §§ 57 und 59 in der Fassung der zwei Glücksspielnovellen 2008 und 2010 auf sie von vornherein ausgeschlossen. In diesem Zusammenhang kann auch keine Abgabenschuld iSd §§ 57 und 59 des GSpG noch eine Haftung für diese vorliegen. Es wird daher beantragt, den Sicherstellungsauftrag ersatzlos aufzuheben."

Am 26.4.2013 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel diese Berufung dem damals zuständig gewesenen unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Berufung. Den in der Berufung dargestellten verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin hielt das Finanzamt dabei folgendes entgegen:

"Gemäß § 1 Abs. 2 GSpG hat der Bundesminister für Finanzen die Ermächtigung mit Verordnung bestimmte Spiele als Glücksspiel im Sinne des § 1 GSpG zu bezeichnen. Diese Ermächtigung bestand schon seit In-Kraft-Treten des GSpG 1989.

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 hat der Gesetzgeber normiert, dass Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten sind.

Durch die beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen in Abs. 2 soll für den Rechtsanwender für die gängigsten Spielvarianten eindeutig erkennbar sein, dass es sich bei den in diesem Absatz angeführten Spielen jedenfalls um Spiele im Sinne des Abs. 1 und somit um dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegende Glücksspiele handelt.

Es wurde dadurch der höchstgerichtlichen Judikatur Rechnung getragen, die Poker und andere Spiele als Glücksspiele bestätigt hat (VwGH 8.9.2005, 2000/ 17/0201).

Es kann sich daher nicht mehr die Frage stellen, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt.

Die einzige Sachverhaltsfrage, die zu ermitteln war, war jene, ob es sich bei den gespielten Spielen um Poker oder eine Spielvariante dessen handelt. Es hat daher die Abgabenbehörde nicht mehr nachzuweisen zB mit einem Sachverständigengutachten, dass Poker ein Glücksspiel ist, sondern nur das Vorliegen von Poker. Im gegenständlichen Fall wird dies auch nicht bestritten.

Auch vor der Novelle des Glücksspielgesetzes 2008 war Poker unter § 1 Abs. 1 GSpG als ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust vorwiegend vom Zufall abhängig ist, zu subsumieren. Die Glücksspieleigenschaft von Poker wurde durch höchstgerichtlichen Judikatur bestätigt (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201).

Der VwGH sah im Verfahren zur Entscheidung 08.09.2005, 2000/17/0201 das vorgelegte Sachverständigengutachten als ausreichende Entscheidungsgrundlage für die Beurteilung von Poker als Glücksspiel. In diesem richtungweisenden Erkenntnis hat der VwGH unter Berufung auf ein im erstinstanzlichen Verfahren eingeholtes Gutachten die Poker-Varianten "Seven Card Stud", "TexasHold'em" und "Five Card Draw" als Glücksspiele qualifiziert.

Neben diesem Erkenntnis haben noch andere Entscheidungen die langjährige Rechtsansicht des BMF, dass sämtliche international gebräuchlichen Poker-Spielvarianten Glücksspiele sind, bestätigt, ua.: UVS Wien, 06/06/5595/99 vom 03.08.2000, UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02 RV/1669-W/06 RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06, UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02, UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02 RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011 RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011 RV/0500-I/10, UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11.

Kernfrage aller dieser Entscheidungen für die Qualifikation des Pokerspieles war, ob der Spieler den Spielausgang durch seine Spielentscheidung in einem solchen Maß beeinflussen kann, dass keine vorwiegende Zufallsabhängigkeit iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliegt. Das heißt, dass das entscheidende Unterscheidungskriterium zum Geschicklichkeitsspiel der Zufall bzw. das Zufallselement ist. Als Zufallselemente beschreibt der VwGH dabei jene Elemente, die unabhängig vom zielbewussten Handeln, der Geschicklichkeit und dem Belieben der beteiligten Personen den Spielgang beeinflussen. Auch ein nur geringfügiges Überwiegen des Zufallselements genügt also für die Qualifikation als Glücksspiel (Lehner, Poker - ein Spiel im Visier der Verwaltungsbehörde?, taxlax 2007, 263).

Der Umstand, dass der Ausgang dieser Spiele zum größten Teil nicht von den Spielern selbst beeinflusst werden kann, rechtfertigt letztlich, solche Spiele einer restriktiven Regelung zu unterwerfen (VwGH 4.8.2005, 2004/17/0035).

Entgegen dem Vorbringen der Berufungswerberin ist nach Ansicht der Abgabenbehörde der Text "ausschließlich" oder "vorwiegend vom Zufall abhängig" nicht so zu verstehen, dass hier eine Abwägung mit einem Ergebnis von zB 53,7 % Zufallskomponente und 46,3 % Geschicklichkeitskomponente als Ziel tatbestandsgemäßer Ermittlungen Platz zu greifen hat. Zufall im Blick auf ein Ereignis ist ja nur dort, wo es im Gesamten gesehen keinen nachweislichen Grund (Ursachen, wie zielbewusstes Handeln, Geschicklichkeit) zu erkennen gibt. Bei der Beurteilung, ob Zufall oder Geschicklichkeit kausiert, ist eine Tendenz in Ausrichtung Ausschließlichkeit zu erkennen. Entweder "regiert" in seiner Fülle der Zufall oder in seiner Fülle die Geschicklichkeit. Es kann sich bei dem, was den Unterschied zur "Ausschließlichkeit" ausmacht, nur um kleine, eher zu vernachlässigende "Größen" handeln, die dem Spiel in seiner Gesamtbeurteilung nicht seinen "Charakter" nehmen (UFS 5.4.2007, RV/1665-W/06).

In den unterschiedlichen Entscheidungen wurde mehrfach betont, dass bei Poker zur Entscheidung wer gewinnt nicht taktisches Verhalten entscheidend ist, sondern ist wenn beim Poker die Karten aufgedeckt werden, für den Entscheid der Zufall ausschlaggebend. In diesem Fall ist keine das Ergebnis beeinflussende Handlungsweise eines Spielers möglich.

Dem Argument, dass gerade bei Pokermeisterschaften und im Turnierbereich, wo immer dieselben Spieler gewinnen würden, dafür spreche, dass es sich bei Poker jedenfalls im Turnierbereich um ein Geschicklichkeitsspiel handle, ist entgegenzuhalten, dass es Pokermeisterschaften oder Turnierspiele mit ihrer "Spezialregel" auf eine Periodenbetrachtung abstellen und nicht der Spielausgang des einzelnen Spieles nach der Spielregel, sondern der Blick auf den Saldo, gebildet aus Gewinnen abzüglich Einsätzen und Verlusten ausschlaggebend ist. Dem Wortlaut des Gesetzes gemäß § 1 Abs. 1 GSpG nach ist aber bei der Beurteilung der Zufallsüberwiegheit ein Einzelspiel heranzuziehen. Die Zufallsabhängigkeit des Gewinns bzw Verlusts kann dabei aber nicht - in einer ggf auch unendlichen Zeitspanne - als Saldo von Einsatz und Gewinn verstanden werden, sondern ist aus dem Spiel als systemisches Einzelspiel zu ermitteln. Eine Einzelbetrachtung wird auch deshalb anzuwenden sein, weil dem Grund nach das Spiel, also jene Zeitspanne, die sich vom Austeilen der Karten bis zur Aufteilung des Pottes erstreckt, zu beurteilen ist. Auch wenn eine gewisse Beeinflussung des Spielergebnisses nicht abgestritten werden kann, hat der Pokerspieler keine sichere Methode in der Hand, mit der er, diese bewusst und gekonnt anwendend, den Ausgang des einzelnen Spieles, mit hundertprozentiger Sicherheit für sich entscheiden könnte. Tatsache ist daher, dass beim Einzelspiel der Zufall (das Glück) weitaus dominierender ist.

Mit der Ansicht, dass Poker ein Glücksspiel ist, steht Österreich in Europa auch nicht alleine da. So wird Poker auch in Deutschland in der behördlichen Praxis allgemein als

Glücksspiel betrachtet und daher der Strafdrohung des StGB unterstellt. Nämliches gilt auch für Pokerturniere.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, die hier anzuwendenden Gesetzesbestimmungen seien verfassungswidrig und daher nicht anzuwenden, ist entgegen zu halten, dass die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit nicht der Abgabenbehörde obliegt. Die Abgabenbehörde hat die Gesetze zu vollziehen, die in Geltung sind. Solange eine Bestimmung nicht für verfassungswidrig erklärt wird, ist sie von dieser anzuwenden.

Dem Vorbringen der Berufungsweberin es lege bei der Aufzählung im § 1 Abs. 2 GSpG eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols zu Grunde, ist zu entgegnen, dass primär für Gesetzgebung und Vollziehung von Regelungen zu Glücksspielen der Kompetenztatbestand des Monopolwesens nach Art 10 Abs. 1 Z 4 B-VG in Betracht kommt. Zur Auslegung und Abgrenzung dieser Kompetenztatbestände im Hinblick auf die Normierung verschiedener Spiele in erster Linie auf die Versteinerungstheorie und damit - unter Zugrundelegung einer intrasystematischen Fortentwicklung - jene unterverfassungsrechtliche Rechtslage abzustellen ist, die der Verfassungsgesetzgeber im Versteinerungszeitpunkt (1.10.1925) vorgefunden hat. Der Tatbestand des Monopolwesens ist zweckneutral zu verstehen. Die Regelungen des Monopolwesens sind in dem Sinn zu verstehen, dass es dem einfachen Bundesgesetzgeber obliegt, sowohl den sachlichen Bereich, in dem ein Monopol errichtet werden soll, als auch den Umfang des selben festzulegen (siehe Strejcek, Zahlenlotto und andere Glücksspiele, in Strejcek, Lotto und andere Glücksspiele). So kann der einfache Bundesgesetzgeber das Glücksspielmonopol auch erweitern.

Als Grenze einer solchen Erweiterungskompetenz wird hier jedoch von der Literatur jedoch angenommen, dass völlig andersartige Sektoren nicht unter dieser Kompetenzbestimmung monopolisiert werden können.

So wurde im Jahr 1923 eine Glücksspielverordnung, welche eine Liste von Glücksspielen enthielt, die bis heute Bedeutung für die Auslegung des Begriffs Glücksspiel hat, erlassen. Diese schwarze Liste verbotener Glücksspiele hat demnach für die Auslegung der generellen Regelung des Glücksspielgesetzes Relevanz, aber auch für die Auslegung bei der Abgrenzungsfrage der einzelnen Kompetenztatbestände.

Nach der Glücksspielverordnung war auch Poker ein verbotenes Glücksspiel. Es wurde daher bereits früher - auch in den Verordnungen über Verbotene Spiele - Poker als ein solches bezeichnet. Bereits damals hat der Gesetzgeber angenommen, dass Poker ein Glücksspiel ist und in den Kompetenztatbestand des Monopols fällt.

Durch die ausdrückliche Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG kommt es zu keiner verfassungswidrigen Ausdehnung des Monopols.

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei

denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG ist der Begriff „Unternehmer“ in § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG ist es nämlich, das Glücksspiel wegen der Spielsucht- und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Die Rsp des VwGH (Erkenntnis vom 25.7.1990, 86/17/0062) hat diese weite Auslegung erläutert, dass es dem Gesetzgeber darauf nicht ankommt, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliegt. Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmers (Veranstalters) ist sohin nicht erforderlich. Unternehmer ist demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handelt. Wird eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liegt grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor.

Eine Ausspielung liegt auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung (Abs. 1) zwar nicht vom Unternehmer (Veranstalter) erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird.

Dem Vorbringen es lege keine Unternehmereigenschaft vor ist somit entgegenzuhalten, dass durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 GSpG auch nochmals verdeutlicht wurde, dass das konzessionslose Anbieten von Glücksspiel unter unternehmerischer Mitwirkung auch dann verboten ist, wenn der mitwirkende Unternehmer beispielsweise nicht selbst die Gewinne stellt, sondern nur die Kartenspieler gegeneinander spielen, der Unternehmer aber an der Durchführung des Spiels veranstaltend, organisierend, anbietend mitwirkt.

Die Veranstaltung, Organisation, das Angebot kann sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern. Im gegenständlichen Fall ist daher die Unternehmereigenschaft geben.

Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zu Glücksspiel zu geben.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff ist weiters, dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz). An wen der Einsatz erbracht wird ist nicht entscheidend. So hat der VwGH angenommen, dass es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und dass auch nicht erforderlich ist, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter)

zufließen muss (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; 23.12.1991, 88/17/0010). Wobei in diesem Zusammenhang unter Einsätze alle vermögenswerten Leistungen zu verstehen sind, die der Spieler oder ein Dritter leisten muss, damit er an dem Glücksspiel teilnehmen kann.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff ist weiters, dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Nunmehr geht eindeutig aus der gesetzlichen Formulierung hervor, was der VwGH in seiner bisherigen Judikatur wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht.

Aus § 2 Abs. 1 GSpG ergibt sich, dass eine vermögenswerte Gegenleistung im Rahmen der Durchführung des Glücksspiels nicht zwingend vom Unternehmer erbracht werden muss. Vielmehr ist es ausreichend, wenn vom Unternehmer oder von einem Dritten lediglich "die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung" organisiert oder angeboten wird. Auch in diesem Fall liegt eine Ausspielung vor.

Im gegenständlichen Fall liegt daher eine Ausspielung vor und eine Glücksspielabgabepflicht nach § 57 Abs. 1 GSpG. Daher erfolgte der Sicherstellungsauftrag zu Recht."

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom **24.6.2013** zu AZ wurde über das Vermögen der Gesellschaft das **Konkursverfahren eröffnet** und Dr. MV zum Masseverwalter bestellt.

Mit Bescheiden vom 24.9.2013 wurden die Glücksspielabgaben für die Monate Jänner 2011 bis Dezember 2012 gemäß § 201 BAO festgesetzt. Aus diesen Festsetzungen ergaben sich Abgabennachforderung in Höhe von insgesamt 1.291.820,80 €, die im Konkursverfahren der Gesellschaft als Insolvenzforderungen angemeldet wurden.

Gegen diese Bescheide ist eine beim Bundesfinanzgericht zu GZ. RV/5100046/2014 protokollierte Beschwerde anhängig.

Aufgrund eines Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 27.9.2016 wurde die gegenständliche, gegen den Sicherstellungsauftrag vom 23.2.2013 gerichtete Beschwerde der bisher zuständig gewesenen Gerichtsabteilung abgenommen und in weiterer Folge die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters für die Erledigung der Beschwerde zuständig.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen sowie den in den Abgabensinformationssystemen, im Firmenbuch und in der Ediktsdatei gespeicherten Daten. Die Beschwerdeführerin trat den vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht entgegen, das Vorbringen in der Beschwerde (damals Berufung) erschöpft sich in der weitwändig ausgeführten Behauptung einer Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG seit der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 (BGBl I Nr. 54/2010) insoweit dieser das Spiel Poker ausdrücklich als Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes definiert.

Rechtslage

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Das Glücksspielgesetz normiert auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Fall relevant):

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

(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroutine, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

§ 2 (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und

2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung 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).

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

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

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

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

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

1. bei einer Abgabspflicht gemäß § 57:

- der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

- bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabspflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für

Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

(4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;

b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Erwägungen

Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (z.B. VwGH 31.1.2002, 96/15/0271).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO hat zwei wesentliche Voraussetzungen:

1. Tatbestandsverwirklichung

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der herrschenden Ansicht mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches gleichgesetzt. Dafür spricht, dass § 232 erster Satz dieselbe Wortfolge wie § 4 Abs. 1 verwendet. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht von dieser Gleichsetzung aus (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 3 mit zahlreichen Literaturnachweisen und Hinweis auf VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden. Dabei ist **nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeananspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabeanpruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden** (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibt dem Abgabefestsetzungsverfahren vorbehalten. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss somit erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabeanpruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Der Sicherstellungsauftrag ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Im Beschwerdeverfahren ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (z.B. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046).

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid eingehend und schlüssig die Gründe dargelegt, die für das Entstehen der gegenständlichen Abgabeanprüche sprechen. Auch die angenommene Höhe der Abgabeanprüche wurde nachvollziehbar und plausibel dargestellt. Die Beschwerdeführerin trat den diesbezüglichen ziffernmäßig konkretisierten Feststellungen, die auf den von der Prüferin für Februar 2012 erhobenen Daten beruhen, in der Beschwerde nicht substantiiert entgegen. Das Beschwerdevorbringen erschöpft sich zusammengefasst in der Behauptung, dass das Glücksspielgesetz hinsichtlich der Einhebung einer Glücksspielabgabe auf Poker in der derzeit gültigen Fassung den verfassungsrechtlich gebotenen Grundsätzen der Republik Österreich widerspreche und daher keine Glücksspielabgabe auf ein Kartenspiel in Form von Poker einzuheben sei. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit der den Abgabeanpruch begründenden Normen ist in einem Sicherstellungsverfahren jedoch nicht zu prüfen, kommt es doch in diesem – wie bereits oben erläutert – nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich darauf an, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeananspruches und dessen Höhe gegeben sind. Da in diesem Verfahren nicht zu prüfen ist, ob der Abgabeanpruch

tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren auch nicht zu untersuchen, ob verfassungsrechtliche Bedenken gegen jene Normen bestehen, aus denen der Abgabensanspruch resultiert. Eine derartige Prüfung widerspräche Wesen und Sinn des Sicherstellungsverfahrens, welches - wie ebenfalls bereits oben erläutert - dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld im Wege einer "Sofortmaßnahme" Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Im Übrigen sind gesetzliche Bestimmungen anzuwenden bis sie entweder vom Gesetzgeber oder durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben werden. Dass die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes, welche die verfahrensgegenständlichen Abgabensprüche begründen, im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages in Geltung standen (und nach wie vor in Geltung stehen), wird auch von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt.

Obwohl den verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin für das gegenständliche Sicherstellungsverfahren keine Bedeutung zukommt, sei – für das materielle und beim Bundesfinanzgericht noch anhängige Beschwerdeverfahren gegen die Festsetzungsbescheide völlig unpräjudiziell – bemerkt, dass diese Bedenken angesichts der Erwägungen des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel in seinem Vorlagebericht unbegründet erscheinen.

2. Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Solche Umstände liegen nach der Judikatur vor allem vor bei drohenden Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Verhalten, das die tatsächlichen Verhältnisse verschleiert, unerklärlichen Transferierungen, bewusst unklaren Gestaltungen, beharrlicher Vernachlässigung abgabenrechtlicher Pflichten, Vermögensverschiebung ins Ausland bzw. an Verwandte oder dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung.

Die objektive Gefährdung reicht für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Die Erschwerung der Einbringung wurde vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid damit begründet, dass der sicherzustellende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen (handelsrechtlichen) Eigenkapitals der Gesellschaft bei weitem übersteige und daher in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft stehe. Auch dieser Feststellung trat die Beschwerdeführerin nicht entgegen, vielmehr wurde kurze Zeit nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet; auch dieser Umstand

bestätigt die Richtigkeit der Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit durch das Finanzamt.

Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches, der dargestellten wirtschaftlichen Situation der GmbH und der aufgrund des Sicherstellungsauftrages im Zuge der Pfändung eines Guthabens am Abgabenkonto der Gesellschaft erlangten Sicherheit kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein. Mit dieser Sofortmaßnahme konnte zumindest ein Teil des Abgabenanspruches gesichert werden. Im Insolvenzverfahren der Gesellschaft wird dagegen einem Aktenvermerk des Finanzamtes zufolge laut Auskunft der Finanzprokurator mit keiner quotenmäßigen Befriedigung der Konkursgläubiger zu rechnen sein.

Zulässigkeit einer 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. Da im gegenständlichen Verfahren die für das Sicherstellungsverfahren entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

