

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. März 2017 betreffend, Erteilung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO, Abgabekontonummer: ***1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid ordnete die belangte Behörde gegenüber der E., (fortan E.) gemäß § 232 Abs.1 BAO die Sicherstellung von, im Spruch dieses Bescheides, genannten Abgabensprüchen in der Gesamthöhe von € 13.091.696,52, betreffend die Verpflichtung zur Entrichtung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 02/2016 bis 02/2017, an. Die belangte Behörde hielt im Spruch des bekämpften Bescheides fest, dass die Sicherstellung dieser Abgabensprüche sofort vollzogen werden könne und dass, die Hinterlegung eines Betrages idHv € 13.091.696,52 bewirke, dass von Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages Abstand genommen werde, und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Die E. habe, im genannten Zeitraum, interessierten Personen die Möglichkeit zur Teilnahme an Pokerspielen, in Turnierform und in Form von Cash-Games, in ihren Räumlichkeiten angeboten, und diese Spiele auch durchgeführt. Die E. habe somit Ausspielungen iSd § 2 Abs.1 GSpG veranstaltet, die der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs.1 GSpG unterliegen. Durch die Veranstaltung dieser Pokerspiele sei der Tatbestand, an den das Glücksspielgesetz die Steuerpflicht nach § 57 GSpG knüpft, verwirklicht worden. Diese Ansicht entspreche der ständigen Rechtsprechung des UFS sowie des BFG. Die E. sei Abgabenschuldner nach § 59 Abs.2 GSpG. Die voraussichtliche Höhe der Glücksspielabgabe errechne sich, aus den von der E., mittels Abgabenerklärung, bekanntgegebenen,

Bemessungsgrundlagen. Die Erschwerung der Einbringung der Glücksspielabgabe sei deshalb zu befürchten, weil die handelsrechtliche Bilanz der E., für das Jahr 2015, ein negatives Eigenkapital idHv. € 66.001.765,84 und einen Bilanzverlust von € 66.042.733,79 aufweise. Des Weiteren scheine auf dem Abgabenkonto der E. ein Rückstand von € 68.883.415,94 an Glücksspielabgaben und Nebengebühren auf. Aus der vorgelegten Abgabenerklärung errechne sich eine voraussichtliche Abgabenschuld idHv. € 13.091.696,52. Die Entrichtung dieser Abgabenschuld sei unterblieben. Die E. habe einen Antrag, gemäß § 201 BAO, auf Festsetzung dieser Abgabe mit € 0,00 gestellt. Aufgrund dieses Verhaltens, womit die E. ihre Abgabepflicht ignoriere, und ihrer dargestellten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, erscheine die Einbringung der Glücksspielabgabe gefährdet. Bei der gebotenen Ermessensausübung gemäß § 20 BAO sei dem Ermessenskriterium der Zweckmäßigkeit gegenüber dem der Billigkeit der Vorrang einzuräumen gewesen. Die zwingende Tatbestandsvoraussetzung des § 232 BAO, nämlich die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgaben, erhellte nach Auffassung des VwGH- dass, dem öffentlichen Interesse nur durch die streitverfangene Sofortmaßnahme Rechnung getragen werden könne. Von einem Ausnahmefall, wie die Geringfügigkeit des zu besichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit, der das Abstandnehmen von der Erteilung eines Sicherstellungsauftrages rechtfertigen würde, könne keine Rede sein. Somit würden berechnete Interessen der Abgabepflichtigen in den Hintergrund treten.

Dieser Bescheid wurde am 23.03.2017 der E. vor Ort an deren Sitz, zugestellt. Eine Durchschrift dieses Bescheides wurde der rechtlichen Vertreterin der Bf. im Abgabenverfahren zugestellt.

Am 27.03.2021 langte bei der belangten Behörde ein Fax der E. ein, aus welchem (sinngemäß) hervorgeht, dass im Adressfeld des ihr zugestellten Bescheides nur ihr Firmenwortlaut, lt. Firmenbuch, angeführt sei und kein, zur Empfangnahme berechtigter, Vertreter bezeichnet worden sei. Gemäß § 13 Abs.3 ZustG sei das Dokument einem, zur Zustellung bevollmächtigten, Vertreter zuzustellen. Gemäß § 18 leg.cit werde eine GmbH ausschließlich durch den, im Firmenbuch eingetragenen, Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Die, in ihren Räumlichkeiten vorgenommene, Zustellung gelte daher als nicht rechtswirksam erfolgt. Der, der steuerlichen Vertretung im Abgabenverfahren zugekommene, Bescheid habe als nicht zugestellt zu gelten, weil er das Sicherungsverfahren betreffe, für welches noch keine Vertretungsvollmacht an eine dritte Person ausgestellt worden sei.

Gegen den, der E. zugestellten, Sicherstellungsauftrag brachte die steuerliche Vertretung der Bf. fristgerecht Beschwerde ein, und erklärte, die Bf. habe sie nunmehr auch zur rechtlichen Vertretung im Sicherungsverfahren beauftragt. Es werde ersucht, sämtliche Schriftstücke zu ihren Händen zuzustellen. Es wurde die Stattgabe der Beschwerde sowie die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt. Dieser Beschwerde war der Antrag auf Einstellung der Vollstreckung gemäß § 16 Abs.1 Z 2 AbgEO, der Antrag auf Aufschiebung der

Vollstreckung bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 18 Z 1 AbgEO sowie der Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 3 AbgEO angeschlossen.

Eingangs wurde festgehalten, dass auf Basis dieses Bescheides und des ebenfalls mit 23.03.2021 datierten Vollstreckungsauftrages von der belangten Behörde, in den Räumlichkeiten der Bf., am 27.03.2013 ein Betrag von € 95.015,00 sichergestellt worden ist.

Die, im vorliegenden Fall interessierende, Beschwerde gegen die Erteilung des Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO, wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Ziel des Sicherungsverfahrens bestehe darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgeblich sei.

Im vorliegenden Fall stünde die Glücksspielabgabepflicht für Betreiber frei gewerblicher Pokersalons, zumindest bis 31.12.2019, dem Grunde nach keinesfalls fest.

Die Bf. habe- gemäß dem Zusammenwirken des § 2 Abs.4 GspG mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs.36 GSpG- keinen dem GSpG unterliegenden Tatbestand verwirklicht. Vielmehr handle es sich bei den angebotenen Pokerspielen weder um verbotene noch um erlaubte Ausspielungen iSd GSpG. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, die mit § 60 Abs.36 GSpG geschaffene Ausnahmeregelung, durch die Einführung einer Abgabepflicht für Pokersalons auf gewerberechtlicher Grundlage, zu unterminieren.

Da der frei gewerbliche Unternehmer, der nicht Bankhalter ist, keine Einsätze einbehalte sei von ihm eine Abgabepflicht nach § 57-59 GSpG nicht erfüllbar. Es sei § 60 Abs.36 GSpG nicht zu unterstellen, einerseits Pokersalons bis zum 31.12.2019 zu erlauben und gleichzeitig diese durch die Abgabepflicht auf Einsätze zum Aufgeben zwingen zu wollen.

Selbst wenn man § 2 Abs.4 GSpG so interpretiere, dass eine erlaubte Ausspielung vorläge, bestünde kein, der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs.1 GSpG unterliegender, Sachverhalt. Nach Maßgabe des § 57 Abs.6 GSpG sollen lediglich verbotene Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen sollen. §2 Abs.4 GSpG definiere verbotene Ausspielungen als solche für die weder eine Konzession noch eine Bewilligung oder eine Ausnahme nach § 4 GSpG bestehe.

Selbst wenn von einer Abgabepflicht nach § 57 Abs.1 GSpG auszugehen wäre, sei die E. nicht Abgabenschuldnerin der Glücksspielabgabe iSd § 59 Abs.2 GSpG. Die E. sei unbestritten kein Konzessionär gemäß § 17 Abs.5 GSpG und auch kein Bewilligungsinhaber nach § 5 GSpG. Ihr fehle jedoch kein Berechtigungsverhältnis, weil die Übergangsbestimmung nach § 60 Abs.36 GSpG es ihr ermögliche, auf Basis ihrer gewerberechtlichen Bewilligung, bis 31.12.2019, ihren Pokersalon zu betreiben.

Bei der, von der belangten Behörde- für das Entstehen der Glücksspielabgabenschuld- ins Treffen geführte, Rechtsprechung handle es sich um die des UFS und des BFG. Der VfGH habe diese Rechtsprechung noch in keinem Fall bestätigt. Dass der VfGH die Behandlung von Beschwerden, betreffend die Thematik Abgabepflicht nach dem GSpG für Pokerspiele, abgelehnt habe, bedeute nicht, dass damit die Glücksspielabgabepflicht für frei gewerbliche Pokersalons bestätigt worden sei.

Selbst wenn die belangte Behörde, dessen ungeachtet, die Meinung vertreten sollte, dass ihr Abgabeananspruch dem Grunde nach feststehe, könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages für Abgabeanprüche in jeglicher (noch so absurder) Höhe erlauben zu wollen. Die Bf. müsste die, auf Einsätzen beruhende, Glücksspielabgabe-zur Vermeidung von Vollstreckungsmaßnahmen-aus ihren deutlich niederen Umsätzen begleichen. Dieses sei wirtschaftlich unmöglich. Die Tätigkeit der Bf. bis zur endgültigen Feststellung des Abgabeananspruches sei nicht mehr möglich. Die Interpretation der belangten Behörde, bei der Bestimmung der Höhe des sicherzustellenden Abgabebetrages vollkommen ungebunden zu sein, impliziere, deren willkürliche Entscheidung darüber, ob die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe droht. Die Abgabenbehörde beeinflusse nämlich mit der willkürlich hohen Ansetzung des Abgabebetrages, ob die Einbringung der Abgabe gefährdet oder erschwert erscheint.

Mit dem gewählten Vorgehen gefährde die belangte Behörde die Bf. in ihrer wirtschaftlichen Existenz und unterlaufe das Prinzip des effektiven Rechtsschutzes.

Dass der Sicherstellungsauftrag nicht im Interesse der Bf. liege, sei evident.

Die Feststellung der belangten Behörde, dass, aufgrund der voraussichtlichen Höhe des Abgabebetrages und der dargestellten wirtschaftlichen Situation, die Interessen der Bf. in den Hintergrund zu treten haben, überzeuge- im Hinblick darauf, dass der Abgabeananspruch weder dem Grunde, noch der Höhe nach feststehe- nicht. Die Entscheidung zur Erteilung des Sicherstellungsauftrages sei auch nicht zweckmäßig, weil damit erreicht werde, dass die Bf.- aufgrund der Exekutionsmaßnahmen-ihren Betrieb nicht mehr aufrechterhalten könne und dadurch die belangte Behörde die Chance auf zukünftige Abgabenzahlungen vergebe und im Ergebnis nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld erhalte.

Über das Vermögen der E. wurde mit Beschluss des HG W. vom ***1***.03.2020, xxx vom das Konkursverfahren eröffnet.

Das BFG hat hiezu erwogen:

Rechtslage:

Die auf den vorliegenden Fall bezogenen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, (BAO), sowie des Glücksspielgesetzes, (GSpG), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

§ 232 BAO:

„(1) Die Abgabenbehörde kann, 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.

(2) Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat 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.*

(3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.“

§ 20 BAO:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“

§ 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz, (GSpG),

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

§ 1 Abs. 2 GSpG lautet wie folgt:

„Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungroulette, 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

.....“

Gemäß § 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).“

Gemäß § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, 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.

Gemäß § 2 Abs.4 lautet wie folgt:

„Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.“

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Gemäß § 57 Abs.6 GSpG sind von der Glücksspielabgabe befreit:

„1 Ausspielungen in nach diesem Bundesgesetz konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21

2 Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des §4 Abs.2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl.I.Nr.73/2010

3 die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs,3bis 6“

Gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen des § 57-mit Ausnahme von Sofort-und elektronischen Lotterien- mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht.

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58

„- 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) zur ungeteilten Hand.“

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für einen 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.

Gemäß § 60 Abs. 36 GSpG ist § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden. [ab StRefG 2015/16, BGBl. I 2015/118].

Erwägungen:

Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein

Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist. (vgl. *Reger/Stoll, AbgEO*,189; *VwGH 11.11.2004,2004/16/0065, Tanzer/Unger, BAO 2010,138*)

Die Erlassung von Sicherstellungsaufträgen liegt im Ermessen. (*Fischerlehner ÖStZ 1998,326; VwGH 03.07.2005, 2000/15/0004*)

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld gleichgesetzt. (§4 Abs.1 BAO). Laut VwGH genügt in ständiger Rechtsprechung, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach- nämlich mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes- entstanden ist. Aus der Natur der Sofortmaßnahme (z.B. *VwGH 31.05.2011,2008/15/0288*) ergibt sich, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld (somit ein entsprechend ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren) für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist. (*VwGH 07.02.1990, 89/13/0047*)

Sicherstellungsaufträge sind im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen iSd § 103 Abs.1 zweiter Satz BAO. Sie können daher trotz Vorliegen einer Zustellungsbevollmächtigung dem Vollmachtgeber (etwa durch den Vollstrecker) zugestellt werden. (z.B. *Stoll, BAO, 2399; Fischerlehner, ÖStZ 1998,327; RAE Rz1578*)

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*) Nach Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung nicht zu berücksichtigen. (*VwGH 24.01.1996, 87/17/0223*)

Der Sicherstellungsauftrag hat nach § 232 Abs.2 lit.d den Geldbetrag zu bestimmen, durch dessen Hinterlegung der Abgabenschuldner bewirkt, dass die Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleibt und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. Dieser Betrag darf die voraussichtliche Abgabenhöhe (§232 Abs.1 lit.a) nicht übersteigen. (*Fischerlehner, ÖStZ 1998,327*)

Nach den o.a. Einlassungen im Beschwerdeverfahren steht die Glücksspielabgabeschuld des Bf. dem Grunde nach nicht fest, wodurch die Erlassung des Sicherstellungsauftrages als rechtswidrig zu gelten hat.

Dieser Ansicht ist wie folgt entgegen zu treten:

Die E. veranstaltete im Rahmen ihrer aufrechten Gewerbeberichtigung im Zeitraum Februar 2016 bis zum Februar 2017 Kartenpokerspiele in Turnierform und in Form von Cash-Games. Dabei handelt es sich um Spiele, die in § 1 Abs.2 GSpG, ausdrücklich als, dem GSpG

unterliegende, Glücksspiele definiert sind. Bei diesen, von der E., als Unternehmerin, veranstalteten Glücksspielen handelt es sich um Ausspielungen iSd § 2 Abs.1 Z 1, welche gemäß § 57 Abs.1 GSpG idHv. 16% der Einsätze der Glücksspielabgabe unterliegen. Die E. setzte mit diesen Ausspielungen das Auslösemoment für die Verpflichtung zur Entrichtung der Glücksspielabgabe. Das Anbieten der konkreten Spielmöglichkeiten in ihren Räumlichkeiten machte die anbietende E. zum Unternehmer iSd § 2 Abs.2 GSpG, was ihre Schuldner-eigenschaft als Veranstalter iSd § 59 Abs.2 GSpG nach sich gezogen hat. Eine Gewerbeberechtigung zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ist keine „Berechtigung“ iSd § 59 Abs.2 GSpG zweiter Gedankenstrich.

Dass nach § 57 Abs.6 GSpG im Zusammenhalt mit § 2 Abs.4 GSpG nur verbotene Glücksspiele der Glücksspielabgabe unterliegen ist unrichtig. Bei § 57 Abs.6 GSpG geht es darum, bei konzessionierten Spielbanken die Doppelbesteuerung von Spielbankabgabe und Glücksspielabgabe zu verhindern.

Weder der Verwaltungsgerichtshof (zB im Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114) noch der Verfassungsgerichtshof (zB Beschluss vom 6.10.2010, B 1032/10) sahen sich bislang veranlasst, im Zusammenhang mit Vorbringen zu § 57 Abs.1 GSpG, die Abgabenbemessung nach den Spieleinsätzen sei exzessiv, würde den Umsatz des veranstaltenden Unternehmens übersteigen und zu deren wirtschaftlichen Ruin führen, ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen verfassungsrechtlicher Bedenken einzuleiten (vgl. auch VfGH 20.1.2016, 2013/17/0325). So hat der VfGH ua. ausgeführt: *"Durch eine derartige Regelung werde nicht die Ausübung eines ganzen Erwerbszweiges unmöglich gemacht. Zwar könnten – wie bei jeder Besteuerung – die Rentabilität von Pokerstätten herabgesetzt und Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht werden, der Wesensgehalt der Grundrechte werde dadurch aber nicht berührt"*.

Der Verfassungsgerichtshof stellte immer wieder fest, dass grundsätzlich die rechtspolitische Freiheit des Gesetzgebers besteht, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachtete Entwicklungen entgegenzusteuern, sowie, dass der Abgabepflichtige es in der Hand hat, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. (BFG 23.6.2016, RV/7102949/2014 unter Verweis auf VfGH 5.12.2011, B 533/11 und VfGH 27.4.2012, 2011/17/0114, 2011/17/0116; siehe auch VfGH 28.06.2007, B1895/06, sowie Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05; VfGH 21.9.2012, B 1357; VfGH 19.2.2015, E 49/2015). Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. Die §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. (Beschluss VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016).

Der VfGH stellt im Erkenntnis VfGH 17.10.2017; Ro 2015/16/0024 fest:

„Gemäß § 2 Abs. 4 GSpG liegt eine Ausspielung auch dann vor, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung zwar nicht vom Unternehmer oder Veranstalter erbracht wird, aber von diesem oder einem Dritten entsprechend organisiert, veranstaltet oder angeboten wird. Es kommt hier also nicht auf das Organisieren, Veranstellen oder Anbieten der Gegenleistung an, sondern vielmehr auf die Möglichkeit zur Erlangung einer Gegenleistung, welche die Betreiberin des Kartencasinos im vorliegenden Fall durch das Organisieren von Kartenspielen schuf. Das von der Betreiberin der Kartencasinos ins Spiel gebrachte Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz und zu ihrem Jahresergebnis betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der genannten Betreiberin der Kartencasinos liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen. Es ist Sache der Betreiberin der Kartencasinos, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann.“

Gemäß § 60 Abs.36 GSpG war § 2 Abs.4 GSpG auf Poker, auf der Grundlage von gewerberechtlichen Bewilligungen, bis längstens 31.12.2019 nicht anwendbar. Das bedeutet lediglich, dass der Betrieb solcher Pokerspiele ab diesem Stichtag eine verbotene Ausspielung darstellt und bis zu diesem Stichtag als nicht verboten zu gelten hatte.

Zusammenfassend ging es bei § 60 Abs.36 BAO darum, dass „gewerberechtlich bewilligte“ Pokersalons einen gewissen Zeitraum – bis zur Erteilung einer Pokersalonkonzession - weitergeführt werden konnten. Die RV 658 BlgNR 24. GP verweist auf RV 368 BlgNR 20 zu § 2, die definitiv festlegt, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird.

§ 60 Abs. 36 GSpG bzw. die Vorgängerbestimmungen haben keinen Konnex zu den Glücksspielabgaben und vermögen die Ansicht der E. die, von ihr veranstalteten, Pokerspiele seien keine Ausspielungen gemäß § 2 GSpG und unterlägen daher auch nicht dem GSpG nicht zu begründen.

Aus den aufgezeigten Gründen lag die Voraussetzung für die Erteilung des Sicherstellungsauftrages, nämlich die Entstehung des Abgabenanspruches dem Grunde nach, vor.

Die voraussichtliche Höhe dieser Abgabenschuld ist von der E. in ihrer Abgabenerklärung, auf Basis der geleisteten Einsätze, selbst berechnet worden. Von einer willkürlichen Feststellung des voraussichtlichen Abgabenanspruches und der damit einhergehenden willkürlichen Feststellung der Gefährdung der Einbringlichkeit durch die belangte Behörde kann somit keine Rede sein.

Aus § 232 BAO geht nicht hervor, dass im Falle einer voraussichtlich sehr hohen Abgabenschuld, ein Auftrag zur Sicherstellung nicht oder jedenfalls nicht in voller Höhe des voraussichtlichen Abgabenanspruches erteilt werden darf; ebenso wenig geht hervor, dass nur

eine, vom VwGH im konkreten Fall, bestätigte Rechtsansicht, betreffend das Bestehen der Abgabenschuld dem Grunde nach, zur Erteilung eines Sicherstellungsauftrages führen darf. Zudem ist auf die Rechtsprechung des VwGH zur den Zahl R0 2015/16/0024, hinzuweisen, wonach dieser in einem gleichgelagerten Fall, die Entstehung der Glücksspielabgabenschuld gemäß § 57 Abs.1 GSpG festgestellt hat.

Die Höhe des, von der Abgabenbehörde bei Erteilung eines Sicherstellungsauftrages, gemäß § 232 Abs.2 lit.d BAO zu benennenden, Betrages darf lediglich die voraussichtliche Abgabenhöhe nicht übersteigen. Im zu beurteilenden Fall ist dieser Abgabebetrag in der voraussichtlichen Höhe benannt worden.

Die Erteilung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO hat im Rahmen des gemäß § 20 BAO gebotenen Ermessens-in Abwägung des Kriteriums der Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben) gegenüber dem der Billigkeit (berechtigte Interessen der Partei) zu erfolgen.

Ab 01.01.2011 sind die Glücksspielabgaben als Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren anzusehen. Die E. hat also, bereits lange vor dem verfahrensmaßgeblichen Veranstaltungszeitraum, nicht ausschließen können, dass von ihr, im großen Ausmaß veranstaltete, Pokerspiele mit 16v.H. des Einsatzes der Glücksspielabgabe unterliegen, und dass sie, als Veranstalter zu deren Entrichtung verpflichtet ist. Sie hat sich offensichtlich nicht veranlasst gesehen, für die Entrichtung der, in einem sehr hohen Ausmaß zu erwartenden, Glücksspielabgabe vorzusorgen. Sie hat verabsäumt diese Abgabe auch nur teilweise zu entrichten und hatte in ihrer Bilanz- unmittelbar vor Erlassung dieses Sicherstellungsauftrages- bei einer voraussichtlichen Abgabenhöhe von € 13.091.696,52 - ein negatives Eigenkapital idHv € 66.883.415,94 sowie einen Bilanzverlust von € 66.042.733,79; und darüber hinaus, für sie bereits davor, aus dem gleichen Grund, im Betrage von € 68.883.415,94, entstandene Abgaben-und Nebengebührens schulden nicht entrichtet.

In Anbetracht dieser wirtschaftlichen Lage erscheint die Erteilung des Sicherstellungsauftrages das einzig geeignete Mittel gewesen zu sein, der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung des Abgabebetrages zu begegnen.

Wenn auch das Interesse der E. an der Nichterteilung des Sicherstellungsauftrages evident ist, so darf neben der Tatsache, dass nur mit der streitverfangenen Sofortmaßnahme die Einbringung eines kleinen Teiles der Abgabenschuld ermöglicht wird, das aufgezeigte steuerunredliche Verhalten der E nicht außer Acht gelassen werden.

Zu der, im Beschwerdeverfahren aufgestellten, Behauptung die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sei unzweckmäßig, weil sich die belangte Behörde, aufgrund der dadurch drohenden Schließung des Unternehmens, in Gefahr begibt, die Glücksspielabgabe nicht in voller Höhe zu erhalten, ist festzustellen, dass die Weiterführung des Lokales weitere

Abgabenschulden zur Folge hat, -und keine Anhaltspunkte vorliegen- dass die E. (bzw. nunmehr deren Masseverwalter) in der Lage ist die, vor Erteilung des Sicherstellungsauftrages im hohen Ausmaß angefallenen, Glücksspielabgabenschulden entrichten zu können.

Aus den aufgezeigten Gründen erfolgte der in Streit gezogene Sicherstellungsauftrag zu Recht.

Der Beschwerde war daher der Erfolg zu versagen.

Zu der im Schreiben der E. vom 27.03.2017 aufgezeigten Zustellproblematik ist-der guten Ordnung halber- festzustellen:

Nach den Einlassungen der E. lag im Zeitpunkt der Zustellung des bekämpften Bescheides an ihre Geschäftsadresse, die Zustellbevollmächtigung eines rechtlichen Vertreters überhaupt nicht vor. Der streitverfangene Bescheid ist daher zu Recht an sie zugestellt worden. Darüber hinaus wäre auch bei Bestehen einer Zustellbevollmächtigung- gemäß den o.a. Bezug habenden rechtlichen Ausführungen-die Zustellung an die E. zulässig gewesen. Nach der Rechtsprechung des VwGH 28.05.2010,2004/10/0082 ist es für die Rechtmäßigkeit einer Zustellung an eine juristische Person unschädlich, wenn die Behörde in der Zustellverfügung lediglich die juristische Person selbst und nicht einen zur Empfangnahme befugten Vertreter benennt. Die Anordnung des § 13 Abs.3 ZustG bedeutet nämlich nicht, dass damit der Kreis derer, denen zugestellt werden kann, abschließend geregelt ist. Eine Ersatzzustellung ist auch in diesem Fall zulässig. Das ergibt sich aus § 16 Abs.1.

Zulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte der dargestellten Judikatur der Höchstgerichte, es liegt weder eine fehlende Rechtsprechung, noch eine zu lösende Rechtsfrage vor, die in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. April 2021