

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, als Masseverwalter im Konkurs der ***2***, über die Beschwerde vom 30. März 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 23. März 2017 betreffend Sicherstellung der Glücksspielabgabe 02/2016 – 02/2017, ***3***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid hat das Finanzamt gemäß § 232 BAO in das Vermögen der ***4*** die Sicherstellung der Abgabenansprüche betreffend Glücksspielabgabe für den Zeitraum Februar 2016 bis Februar 2017 angeordnet.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 30.03.2017 Beschwerde eingebracht.

Das Finanzamt hat dazu in seinem Vorlagebericht ausgeführt:

„Die Beschwerdeführerin bietet in ihren Räumlichkeiten die Möglichkeit zur Teilnahme an Pokerspielen in Turnierform und in Form von Cashgames an. Es handelt sich um Ausspielungen iSd. § 2 Abs. 1 GSpG die der Glücksspielabgabe unterliegen. Für die Zeiträume Februar 2016 bis Februar 2017 wurden die Abrechnungen über die Glücksspielabgabe eingereicht. In diesen Anmeldungen wurde die mögliche Bemessungsgrundlage für Pokerturniere und Cashgames bekanntgegeben. Die Glücksspielabgabe wurde aber mit € 0,-- erklärt. Aus den bekanntgegebenen möglichen Bemessungsgrundlagen ergibt sich eine voraussichtliche Glücksspielabgabe für den gesamten obigen Zeitraum von € 54.840.647,91. Die Detailaufstellung für jedes einzelne Monat kann dem gegenständlichen Bescheid – Sicherstellungsauftrag entnommen werden.

Laut handelsrechtlicher Bilanz für das Jahr 2015 hat die Beschwerdeführerin ein negatives Eigenkapital von € 28.416.914,56 und einen Bilanzverlust von € 29.198.764,56. Des weiteren hat die Beschwerdeführerin einen Rückstand von € 33.761.443,94 an Glücksspielabgabe und Nebengebühren. Die aus den vorgelegten Abgabenerklärungen errechnete Glücksspielabgabe übersteigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebes erheblich.

*Wegen Gefährdung der Einbringlichkeit wurde am 23.3.2017 der gegenständliche Bescheid – Sicherstellungsauftrag zur Sicherung der Glücksspielabgabe erlassen und vor Ort am Sitz der Beschwerdeführerin, ***5*** und gleichzeitig ebenfalls vor Ort ***6*** zH. des ausgewiesenen Vertreters ***7*** zugestellt. Am 27.3.2017 langt ein Fax der Beschwerdeführerin bei der Abgabenbehörde ein. Darin wird festgehalten, dass die Zustellung wegen Zustellmängel nicht erfolgt sei und daher nichtig sei. Es sei daher ein Bescheid – Sicherstellungsauftrag nicht erlassen worden.*

Trotz vorgebrachter Nichtigkeit der Zustellung wurde dann am 30.3.2017 Beschwerde erhoben. Inhaltlich wurde vorgebracht, dass der Abgabentatbestand nicht verwirklicht worden sei, da keine Auspielung vorliege. Weiters sei die Beschwerdeführerin mangels Konzession oder Bewilligung nicht Abgabenschuldnerin. Die Glücksspielabgabepflicht stehe auf Grund der geltenden Übergangsbestimmungen dem Grunde nach nicht fest. Auch der VwGH habe in keinem einzigen Fall bisher die Abgabepflicht bejaht. § 232 Abs. 1 BAO sei rechtswidrig ausgelegt worden.

Auch die Ermessensübung sei rechtswidrig erfolgt. In der Beschwerde wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und die direkte Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht (konkret gemeint wohl das Bundesfinanzgericht) beantragt.“

Das Finanzamt hat zum Beschwerdevorbringen folgende Stellungnahme abgegeben:

„Ad Vorbringen der mangelhaften Zustellung:

Richtig ist zwar, dass die physische Zustellung bei einer GmbH grundsätzlich an den zur Empfangnahme befugten Vertreter zu erfolgen hat. Damit ist aber nicht die „Zustellverfügung“ im Dokument, sondern die tatsächliche Zustellung des Dokuments gemeint. Das bedeutet daher nicht zwangsläufig, dass der Vertreter in der Zustellverfügung namentlich genannt sein muss.

Vielmehr stellt bei der Zustellung an eine juristische Person das Gesetz der Behörde frei, entweder einen individuell bestimmten „zur Empfangnahme befugten Vertreter“ oder die juristische Person selbst als Empfänger anzugeben (VwGH 28.5.2010, 2004/10/0082).

In an eine juristische Person gerichteten Schriftstücken ist die juristische Person als Empfänger zu bezeichnen (VwGH 24.8.2006, 2005/17/0281).

Eine unterlassene Benennung des Vertreters im Rahmen einer Zustellverfügung macht die Zustellung nicht rechtswidrig bzw. unwirksam (vgl Ritz, BAO, § 13 Zustellgesetz, RZ 11: „Im Regelfall zweckmäßig erscheint es, bei einer GmbH (...) als Empfänger die GmbH zu bezeichnen. Diesfalls kann die tatsächliche Zustellung etwa an einen (von mehreren) Geschäftsführern, nach Maßgabe des § 16 ZustellG (Ersatzzustellung) auch an Arbeitnehmer der GmbH erfolgen. ...).

Nach § 16 Abs. 1 und 2 ZustellG kann die tatsächliche Zustellung auch an einen Ersatzempfänger erfolgen kann, wenn anzunehmen ist, dass sich der Empfänger oder im Fall des § 13 Abs. 3 ZustellG ein Vertreter regelmäßig an der Abgabenstelle aufhält. Ein Ersatzempfänger ist u.a. ein Arbeitnehmer des Empfängers. Daher erfolgte die Zustellung der Sicherstellungsaufträge, indem diese an der Abgabenstelle an einen Arbeitnehmer ausgehändigt wurden, gesetzmäßig.

Ferner können (Ermessen) im Einhebungsverfahren (§ 103 Abs. 1 BAO) und im Vollstreckungsverfahren (§ 22 AbgEO) ergehende Erledigungen aus Zweckmäßigkeitsgründen trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber (Abgabenschuldner) unmittelbar zugestellt werden. Davon werden außer Vollstreckungserledigungen (insbesondere Pfändungsbescheide) besonders Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO), Vollstreckungsbescheide (§ 230 Abs. 7 BAO) und Haftungsbescheide (§§ 224, 225 BAO; vgl. zB UFS 1.2.2011, RV/1261-L/09) sowie Mahnerlagscheine (§ 227 BAO) betroffen sein.

Der Umstand, dass die gegenst. Sicherstellungsaufträge einerseits direkt an die Abgabepflichtigen und andererseits dem steuerlichen Vertreter ausgehändigt wurden, hat keine Auswirkung auf die Gültigkeit des Zustellvorganges. Mit der zuerst erfolgten gültigen Zustellung ist der Sicherstellungsauftrag wirksam geworden. Die spätere (neuerliche) Zustellung des inhaltlich identen Schriftstücks entfaltet keine Wirksamkeit (VwGH 17.11.2010, 2010/13/0118). Unabhängig davon, ob nun eine gültige Zustellvollmacht bestand oder nicht, ist die Zustellung der Sicherstellungsaufträge bei der Beschwerdeführerin (Bf) wirksam erfolgt.

Ad 2.3. und 2.4. der Beschwerde:

Im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) kann die Abgabenbehörde, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen, einen Sicherstellungsauftrag erlassen.

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.

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist.

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, 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 oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Dabei ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch 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, BAG, 5. Auflage, § 232 T2 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 Abgabenfestsetzungsverfahren vorbehalten.

Die Auslegung der Beschwerdeführerin (Bf.) des § 232 BAO widerspricht dem 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 (vgl u.a. BFG vom 22.12.2016, RV/ 5100424/2013).

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, VwGi-I 3.7.2003, 200011510042). 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.

Wenn die Beschwerdeführerin (Bf) vorbringt, dass die Behörde habe willkürlich die Abgabe beliebt hoch angesetzt und somit die Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringlichkeit selbst herbeigeführt, ist dem vehement entgegen zu treten. Die Abgabenbehörde handelt ausschließlich aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen und keinesfalls willkürlich. Die Handlungen der Abgabenbehörde sind auch von der ständigen Rechtsprechung gedeckt. Darüber hinaus ist § 232 BAO auch keiner anderen Auslegung – insbesondere nicht im Sinne des Vorbringens in der Vorlage – zugänglich.

Der Abgabenanspruch ist eindeutig durch Rechtsprechung bestätigt (siehe unten). Die Bekanntgabe der Höhe der Glücksspielabgabe erfolgte durch die Abgabenschuldnerin selbst. Der Sicherstellungsauftrag erfolgte daher zu Recht.

Das Argument der Bf. das Vorgehen der belangten Behörde sei nicht zweckmäßig, da sie damit lediglich erreiche, dass die Beschwerdeführerin wegen der Exekutionsmaßnahmen ihren Betrieb nicht weiter aufrechterhalten und somit in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen könne und somit die belangte Behörde durch die Exekutionsmaßnahmen nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld erhalten würde geht vollkommen an der Realität vorbei. Abgesehen davon, dass das Pokercasino auch nach der Sicherstellungsaktion weiter betrieben wird – die Sicherungsmaßnahmen den Weiterbetrieb daher nicht gefährden - entsteht durch den Weiterbetrieb jedes Monat eine weitere Glücksspielabgabeschuld von 800.000 bis 1.100.000 Euro die nicht entrichtet wird.

Ad 2.1. und 2.2. der Beschwerde:

Auch wenn nach dem oben ausgeführten – dass die Frage ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, nicht im in einem Sicherstellungsverfahren, sondern im Abgabefestsetzungsverfahren zu entscheiden ist – wird auf das Vorbringen der Bf. zur Glücksspielabgabe wie folgt repliziert:

- Entstehung des Abgabeananspruches:

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei kein Abgabentatbestand im gegenständlichen Fall verwirklicht worden, widerspricht der klaren ständigen Rechtsprechung zu Poker. Es wird betreffend sämtlicher Punkte auf die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (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; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 und vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016 verwiesen.

Auch die Argumentation betreffend der neuen Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 36 GSpG) geht ins Leere, da diese Bestimmung – so wie auch die Vorgängerbestimmung siehe dazu BFG v. 18.12.2014, RV/7103332/2011 – keine abgabenrechtlichen Anordnungen enthält.

§ 60 Abs. 36 GSpG lautet: § 2 Abs. 4 ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

So kann den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 115/2016 eindeutig entnommen werden, dass es sich hierbei wiederum lediglich um eine ordnungspolitische Bestimmung handelt.

Mit § 60 Abs. 36 wird eine gesetzliche Regelung des rechtlichen Schicksals von gewissen gewerberechtlichen Bewilligungen in der Form getroffen, dass ex lege in Bescheide bzw. bestehende Rechte von Bewilligungsinhabern unmittelbar eingegriffen wird. Diese Rechte erlöschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31. Dezember 2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt sodann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 dar. Da auf Grund der höchstgerichtlichen Judikatur für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz

besteht (VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012), ist bei einem solchen Verbot eine Übergangszeit vorzusehen.

Eine abgabenrechtliche Übergangsbestimmung wurde nicht erlassen. Es liegt daher, so wie nach der alten Ende 2012 ausgelaufenen Übergangsbestimmung sowie nach der Übergangsbestimmung in der Fassung BGBl 13/2014, lediglich keine verbotene Ausspielung vor.

Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Poker-Casinos anwendbar sind und auch nicht, dass diese Unternehmen dadurch eine Bewilligung im Sinne des Glücksspielgesetzes haben. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Das Glücksspielgesetz besteht aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol sind in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthält keine Befreiungen für Pokersalons, so sind diese auch nicht befreit. Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG bezieht sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es wird keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen. Die Übergangsbestimmung sagt aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“). Wenn die Bf. vorbringt, dass keine Ausspielung vorliege, weil aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG weder eine erlaubte, noch eine verbotene Ausspielung vorliege und daher gar keine Ausspielung vorliege, wird dem entgegengehalten, dass gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Ausspielungen Glücksspiele sind 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).

Bereits nach alter Rechtslage war der Unternehmerbegriff bei den Pokercasinobetrieben gegeben. Mit der Glücksspielgesetznovelle 1996 wurde Abs. 4 des § 2 GSpG neu geschaffen. Mit dieser Novelle wurde der Begriff der Ausspielung und vor allem auch der des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formuliert. Bereits im Zuge dieser Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl I 747/1996, hat der Gesetzgeber der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die 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. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof 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).

Den erläuternden Bemerkungen ist weiters zu entnehmen, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. Den Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP kann entnommen werden, dass auch der Unternehmensbegriff gegeben ist, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielen und Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern auftritt, das Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen) wird (vgl. hiezu Foregger-Serini zu § 168 StGB [„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“] sowie Erlacher zu §§ 2 und 4 GSpG).

Unternehmer iSd Gesetzes ist jemand, der 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, das Glücksspiel wegen der Spielsucht- und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Die Rechtsprechung 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.

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. Es ist ausreichend, wenn vom Unternehmer (Veranstalter) 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 ist die Bf. eindeutig Unternehmerin iSd § 2 GSpG, weil sie interessierten Personen in ihrer Einrichtung, einem Pokercasino, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenpokerspielen in Form des Cashgame oder in Turnierform teilzunehmen. Es liegt eine Ausspielung vor. Damit ist auch steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht.

- Verbotene Ausspielung

Die Aussage, dass der Glücksspielabgabe lediglich verbotene Ausspielungen unterliegen, ist schlichtweg falsch. Weder § 57 GSpG noch § 58 GSpG knüpfen an verbotene Ausspielungen an. § 57 und § 58 Abs. 1 zweiter Teilsatz und Abs. 2 GSpG besteuern Ausspielungen an sich. Unter § 57 Abs. 1 GSpG sind auch die Lotterien des Konzessionärs nach § 17 Abs. 6 GSpG zu subsumieren.

Wie die Bf. zu dem Schluss kommt die Glücksspielabgabe umfasse nur verbotene Ausspielungen ist nicht nachvollziehbar.

- Abgabenschuldner

Wenn die Bf. vorbringt sie sei nicht Abgabenschuldnerin, da ihr Fall unter keinen der Tatbestände des § 59 GSpG zu subsumieren sei, wird dem entgegengehalten, dass sie Abgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG ist.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5), sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können. Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie unter anderem den Veranstalter einer Ausspielung nenne, wobei letztes jene Fälle betreffe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle.

Da die Beschwerdeführerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG hat, noch Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG ist, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. Darüber hinaus falle die Beschwerdeführerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG, der ausdrücklich auf das "Fehlen eines

Berechtigungsverhältnisses" abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem ist zu entgegenen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung – Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber – und aus der Gesetzessystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung ist keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Auch die Übergangsbestimmung an sich vermittelt kein Berechtigungsverhältnis, es besteht ein Unterschied zwischen dem Nichtvorliegen einer verbotenen Ausspielung durch (vorübergehende) „Pardonierung“ in einer Übergangsbestimmung und des Besitzes eines Berechtigungsverhältnisses nach dem Glücksspielgesetz.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Für die Beurteilung wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG die anzuwendende Bestimmung.

- Exorbitante Besteuerung

Wenn die Bf. vorbringt, dass es sich bei der Besteuerung von Poker um eine exorbitant hohe Besteuerung handelt, wird dem entgegengehalten, dass in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem es auch um Poker in Cash-Game- und Turnierform ging, der VfGH mit Beschluss vom 19.02.2015, E 293/2015 die Behandlung aufgrund von Aussichtslosigkeit abgelehnt hat, wörtlich: „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs 2 GSpG, sowie die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Dieser Beschluss des VfGH bestätigte auch die bisherige Linie des VfGH zur Vorgängerbestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG.

Im übrigen erfolgte die Bekanntgabe der Höhe der Glücksspielabgabe durch die Abgabenschuldnerin selbst.

- Judikatur:

Dies ist auch durch die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (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; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 und vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016 gedeckt.

So führt das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, aus: „Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerlichen Grundsätze übertragen werden können. Man kann durchaus sagen, bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Art Rechtsgebühren bzw. um eine Rechtsverkehrsteuer (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).

Die zur § 33 TP 17 GebG ergangene Rechtsprechung ist daher auch auf die Glücksspielabgabe anwendbar. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin gibt es auch Rechtsprechung des VfGHs zu Pokercasinos (VwGH vom 26.06.2016, 2011/16/0158, vom 13.08.2013, 2012/16/0188) die nach dem Oben gesagten auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes.

III. Rechtslage und Erwägungen

III.1. Zur Zustellung

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass nach Judikatur und Lehre die Zustellung an die GmbH durch ihre Nennung im Adressfeld als bewirkt gilt (vgl. hierzu *Ritz*⁶, § 13 *ZuStG*, Tz 9 f).

§ 13 Abs 3 *ZustG* setzt voraus, dass ein solches Gebilde als Empfänger bezeichnet ist; § 13 Abs 3 *ZustG* ist eine vom Zusteller zu beachtende Regelung (VwGH 23.4.1992, 90/16/0187; 19.12.2000, 2000/14/0161; 24.8.2006, 2005/17/0281).

Die zur Empfangnahme befugten Vertreter sind nicht ex lege Empfänger im zustellrechtlichen Sinn. Es steht der Behörde frei, auch einen individuell bestimmten „zur Empfangnahme befugten Vertreter“ als Empfänger zu bezeichnen (vgl zB VwGH 23.4.1992, 90/16/0187; 31.10.2000, 95/15/0198; 28.5.2010, 2004/10/0082; Walter/ Thienel, *Verwaltungsverfahrensgesetze*, 1950; Larcher, *Zustellrecht*, Rz 344).

Im Regelfall zweckmäßig erscheint es, bei einer GmbH (sofern keine gewillkürte Zustellungsbevollmächtigung iSd § 9 *ZustG* zu beachten ist) als Empfänger die GmbH zu bezeichnen. Diesfalls kann die Zustellung etwa an einen (von mehreren) Geschäftsführern, nach Maßgabe des § 16 *ZustG* (Ersatzzustellung) auch an Arbeitnehmer der GmbH erfolgen. Wird ein bestimmter Geschäftsführer als Empfänger bezeichnet, so schließt dies die Zustellung an andere zur Empfangnahme befugte Vertreter (iSd § 13 Abs 3 *ZustG*) ebenso aus wie eine Ersatzzustellung an Arbeitnehmer der GmbH. (*Ritz*, *BAO*, 6. Aufl. 2017, *ZustellG*, § 13, IV. *Zustellung, wenn Empfänger keine natürliche Person ist (§ 13 Abs 3 ZustG)* [Rz 9 – 12].

Ein Schriftstück gilt nur dann iSd § 7 *ZustG* als „tatsächlich zugekommen“ und ein bei der Zustellung unterlaufener Mangel nur dann geheilt, wenn das Schriftstück in die Hände des Empfängers gelangt.

In gegenständlichem Fall wurde der Bescheid an die „***4***“ adressiert, als Empfänger somit die GmbH bezeichnet. Damit konnte eine korrekte Zustellung vollzogen werden und gilt – wie vom Finanzamt zutreffend ausgeführt – die erste Zustellung als bewirkt.

Selbst wenn dies in Abrede gestellt würde, ein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel ist dann nicht möglich, wenn dem „*Zustellinhalt gemäß reagiert*“ wurde, insbesondere eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer „*Heilung durch Einlassung*“ gekommen ist (vgl. OGH Beschluss 30. Juli 2007, 8 Ob 69/07s, VwGH 20.1.2015, Ro 2014/09/0059).

Dies ist durch den Schriftsatz vom 30.03.2017, womit gegen den Bescheid vom 23.03.2017 rechtzeitig Beschwerde eingebracht wurde, geschehen.

III.2. Zum Sicherstellungsauftrag

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 Erlass 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 Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, 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 oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabeananspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Im gegenständlich zugrunde liegendem Sicherstellungsauftrag führt die Abgabenbehörde eine Reihe von Gründen wie folgt an, die auf die Entstehung des Abgabeananspruches für die im Bescheid angeführten Abgaben zwingend schließen lassen:

„Abgabeanpruch:

...

*Im gegenständlichen Fall bietet die ***4*** in den Räumlichkeiten Interessierten die Möglichkeit zur Teilnahme an Pokerspieler in Turnierform und in Form von CashGames an und führt diese durch.*

*Dadurch wurden von der ***4*** in den Anmeldezeiträumen Februar 2016 bis Februar 2017 Ausspielungen isd § 2 Abs. 1 GSpG veranstaltet, die der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen. Durch die Durchführung dieser Pokerveranstaltungen wurde der Tatbestand, an den das Glücksspielgesetz die Steuerpflicht nach § 57 GSpG knüpft, verwirklicht.*

Dies ist auch durch die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (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; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744~G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 und vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016 gedeckt.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner. Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (59 Abs. 5 GSpG), sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

Die Bescheidadressatin ist daher Abgabenschuldnerin.

Berechnung der Glücksspielabgabe:

*Die voraussichtliche Höhe der Abgaben errechnet sich aus den von der ***4*** mittels Abgabenerklärung (GSp 50) selbst bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen.*

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung:

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann 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 Abgabe(n) ist zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen Vermögens und Einkommens der ***4*** bei weitem übersteigt. Laut handelsrechtlicher Bilanz für das Jahr 2015 hat die ***4*** ein negatives Eigenkapital in der Höhe von € 28.416.914,56 und einen Bilanzverlust von € 29.198.764,56. Desweiteren hat die ***4*** einen Rückstand von € 33.761.443,94 Glücksspielabgabe und Nebengebühren am Abgabenkonto.*

Aufgrund der vorgelegten Abgabenerklärung und der sich daraus errechneten Glücksspielabgabe ergibt sich, dass die voraussichtliche Abgabenschuld für die Monate Februar 2016 bis Februar 2017 in der Höhe von € 54.840.647,91 die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebes erheblich übersteigt.

Darüber hinaus unterblieb die Entrichtung der Glücksspielabgabe für diese Zeiträume. Stattdessen wurde ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gem. § 201 BAO mit € 0,-- gestellt.

*Aufgrund dieses bisher gezeigten steuerlichen Verhaltens, in dem die abgabenrechtliche Pflicht zur Entrichtung der Glücksspielabgabe ignoriert wurde, und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der ***4*** erscheint die Abgabeneinbringung gefährdet....“*

Bei der Ermessensübung sind nach § 20 BAO die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Dabei ist unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 232 BAO dem öffentlichen Interesse zur Einbringung der Abgabe der Vorrang zu geben.

Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen der Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (Hinweis Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines

Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

Davon kann im vorliegenden Fall jedoch keine Rede sein. Die Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher auch zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO. Billigkeitsgründe, welche diese Zweckmäßigkeitsgründe überwiegen würden, liegen nicht vor und konnten auch vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. Ganz im Gegenteil steht das im Rahmen des Verfahrens festgestellte Verhalten, womit die abgabenrechtliche Pflicht zur Entrichtung der Glücksspielabgabe ignoriert wurde, einer Billigkeitsmaßnahme entgegen. Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der ****4**** kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein.

Es lagen somit alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Erlassung des gegenständlichen Sicherstellungsauftrages vor.

Die Beschwerde war daher aus den o.a. Gründen abzuweisen.

IV. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab und hatte die Klärung der Frage der Notwendigkeit der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages auf Grund einer drohenden Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung im Einzelfall zum Gegenstand, nach deren Lösung sich die Entscheidungsfindung eindeutig aus dem Gesetz ergab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 16. August 2021

