

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CERHA HEMPEL Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 6. März 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 3. Februar 2020

betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** mit Sitz in Malta (in der Folge als Bf bezeichnet) betreibt eine Onlineplattform unter der Internetadresse [www....](#)

Verfahrensgegenständlich ist die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

2.1. Offenlegung gemäß § 29 FinStrG und Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen betreffend Glücksspielabgabe

Mit Offenlegungsschreiben der für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände vom 2. Oktober 2018 gab die Bf die Bemessungsgrundlagen für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume bekannt.

Darunter waren auch Monate mit negative Bemessungsgrundlagen, als die Summe der Gewinne der Spielteilnehmer die Summe der Einsätze der Spielteilnehmer überstieg:

Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017.

2.2. Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO hat 9 Bescheide zur Folge

In der Folge stellte die Bf für den Zeitraum März 2014 bis inklusive August 2018 Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO.

Die belangte Behörde erließ in der Folge insgesamt neun Bescheide am 31. Juli 2019:

Zum einen fünf nicht verfahrensgegenständlichen Abweisungsbescheide, mit denen der Antrag gemäß § 201 BAO abgewiesen wurde wegen richtiger Selbstberechnung.

Zum anderen erließ die belangte Behörde am selben Tag die vier verfahrensgegenständlichen Glücksspielabgabebescheide für die Monate, bei denen negative Bemessungsgrundlagen angegeben wurden und setzte die Glücksspielabgabe jedes Mal mit Null € fest.

2.3. Beschwerde gegen die Stammabgabe und im Zuge dessen Antrag auf Aussetzung der Einhebung

Die Bf hat gegen alle Bescheide Beschwerden am 6. September 2019 erhoben, über die noch in einem eigenen Verfahren abzusprechen sein wird und im Zuge dessen gleichzeitig mit der Beschwerde für alle darin genannten Abgabenzeiträume die verfahrensgegenständliche Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt.

2.4. Bescheidmäßige Abweisung der Anträge auf Aussetzung der Einhebung am selben Tag wie Abweisung der Beschwerde gegen die Glücksspielbescheide

Mit Bescheid vom 3. Februar 2020 hat die belangte Behörde die Beschwerde der Bf gegen die Glücksspielbescheide abgewiesen.

Am selben Tag hat die belangte Behörde die Aussetzungsanträge betreffend die gegenständlichen Glücksspielabgabebescheide für die Zeiträume Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017 ebenfalls mit Bescheid abgewiesen.

Begründet wurde dies insbesondere damit, dass gemäß § 212a Abs. 1 BAO die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen sei, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, zurückzuführen sei.

Mit den Glücksspielabgabebescheiden vom 31. Juli 2019 wäre die Abgabe mit „Null“ festgesetzt worden und es sei deshalb zu keiner wie in § 212a Abs. 1 BAO als Voraussetzung für die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung normierten Nachforderung gekommen. Bei negativen Jahresbruttospieleinnahmen falle keine Glücksspielabgabe an. Abrechnungszeitraum sei der Kalendermonat. Die Glücksspielabgabe sei für Monate mit negativen Jahresbruttospieleinnahmen mit 0,00 € festzusetzen.

Der antragsgegenständliche Rückstand resultiere somit nicht aus einer Nachforderung auf Grund einer von einem Anbringen abweichenden Abgabenfestsetzung.

Nach § 212a Abs. 1 BAO sei aber die Einhebung einer Abgabe nur dann auszusetzen, wenn deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde gegen einen zu einer Nachforderung führenden Abgabenbescheid abhängt.

Eine Aussetzung der Einhebung komme deshalb nicht in Betracht, weil es zu keiner Festsetzung der Abgaben mit einer Nachforderung gekommen sei, sondern der diesbezügliche Antrag auf Festsetzung mit Bescheid, der zu keiner in § 212a Abs. 1 BAO geforderten Nachforderung führe, erledigt worden wäre.

Das Instrument der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO bestünde darin, dass einem Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag ein Rechtsanspruch auf Zahlungsaufschub betreffend jenen Betrag zustehe, der bei stattgebender Erledigung einer Beschwerde wegfallen würde. In den betreffenden Monaten hätte die Bf keine Beträge zu entrichten gehabt, es bestünde keine Nachforderung.

2.5. Beschwerden gegen die Abweisung der Aussetzungsanträge

Mit Beschwerden vom 6. März 2020 hat die Bf Rechtsmittel gegen die Abweisung der Aussetzungsanträge erhoben.

Nach Darstellung des Sachverhaltes, der eine Nachforderung darin sieht, dass sich aus den Bescheiden vom 31. Juli 2019 eine Glücksspielabgabenbelastung ergebe, die um 73.221 € höher als jener Betrag sei – der in der Offenlegung angegeben und in weiterer Folge auch entrichtet worden wäre – und die daraus resultiere, dass die belangte Behörde in jenen Monaten, in denen eine negative Bemessungsgrundlage bekanntgegeben worden sei, keine Abgabengutschrift, sondern eine Festsetzung der Abgabe mit 0 € vorgenommen hätte, folgte die Begründung für die Beschwerde, die im Wesentlichen folgende ist:

Gemäß § 212a Abs 1 BAO sei die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde liege im gegenständlichen Fall eine Nachforderung iSd § 212a Abs 1 BAO vor.

Nicht nachvollziehbar sei, was die belangte Behörde meine, wenn sie von "*dem Glücksspielabgabebescheid vom 31.7.2010*" spreche. Tatsächlich hätte die Bf mehrere Glücksspielabgabebescheide mit diesem Datum erhalten, woraus sich der um 73.221 € höhere Betrag als der in der Offenlegung gemäß § 29 FinStrG selbstberechnete ergebe. Die belangte Behörde hätte sowohl die Bemessungsgrundlagen als auch die Abgaben in einzelnen Monaten anders ermittelt als die Bf in der Selbstberechnung.

Es ergebe sich aufgrund der Bescheide vom 31. Juli 2019 unstrittig eine Nachforderung und es liege kein Ausschlussgrund nach § 212a Abs 2 BAO vor.

2.6. Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020

Die belangte Behörde wies die Beschwerden ab und begründete dies insbesondere damit, dass der Antrag auf Aussetzung der Einhebung jedenfalls abzuweisen gewesen sei, weil die zugrundeliegende Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. Februar 2020 abgewiesen worden wäre. Das Instrument der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO bestünde darin, dass einem Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag

ein Rechtsanspruch auf Zahlungsaufschub jenen Betrag betreffend zustehen würde, der bei stattgebender Erledigung einer Beschwerde wegfallen würde. Dieser Zahlungsaufschub ende gemäß § 212a Abs.5 BAO anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden Erledigung. § 212a BAO fordere ausdrücklich für eine Aussetzung der Einhebung, dass eine Beschwerde gegen einen Abgabefestsetzungsbescheid anhängig sei. Bedingung für die Aussetzung der Einhebung sei ein offenes Rechtsmittelverfahren, das im gegenständlichen Fall durch die Erlassung der Beschwerdevoirentscheidung vom selben Tag in der Glücksspielabgabensache selbst nicht mehr offen wäre. Der Aussetzungsantrag sei daher bereits aus diesem Grund abzuweisen gewesen.

Darüberhinaus hätte die Bf am 6. März 2020 zusammen mit ihrem Vorlageantrag in der Glücksspielabgabensache selbst einen neuerlichen Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, über den gesondert abgesprochen würde.

2.7. Vorlageantrag vom 19. Juni 2020

Dagegen brachte die Bf Vorlageantrag zur Vorlage an das Bundesfinanzgericht ein.

Sie begründete die Aufrechterhaltung ihrer Beschwerde im Wesentlichen mit denselben Argumenten wie in der Beschwerde und wiederholte diese.

Als Replik auf die Begründung der belangten Behörde in der Beschwerdevoirentscheidung führte die Bf an, dass die belangte Behörde das von ihr vorgebrachte Argument des Bestehens einer Nachforderung mit keinem Wort erwähnt hätte, sondern ihre Begründung für die Abweisung des Aussetzungsantrages geändert hätte, sodass die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen gewesen sei, weil die zugrundeliegende Beschwerde mit Beschwerdevoirentscheidung vom 3. Februar 2020 abgewiesen worden sei und Bedingung für die Aussetzung der Einhebung ein offenes Rechtsmittelverfahren wäre.

Dabei übersehe die belangte Behörde, dass aufgrund des Vorlageantrages vom 6. März 2020 gegen die Festsetzung der Glücksspielabgabe März 2014 bis einschließlich August 2018 ein anhängiges Rechtsmittelverfahren iSd § 212a Abs 1 BAO unstrittig vorliege.

Da für die Rechtsmittelbehörde die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdevoirentscheidung maßgeblich wäre – unter Verweisen auf *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 263 Anm 2 und § 279 Anm 11 und *Ritz*, BAO⁶ [2017] §279 Rz 31) – hätte die belangte Behörde die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu überprüfen müssen, dies jedoch unterlassen und sich in dem bekämpften Bescheid darauf gestützt, dass kein Rechtsmittelverfahren anhängig sei. Bei Erlassung des bekämpften Bescheides im Mai 2020 wäre das Rechtsmittelverfahren gegen die Stammabgabe aber jedenfalls aufgrund des Vorlageantrages vom 6. März 2020 anhängig gewesen. Offenbar habe die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung somit keine neue Überprüfung der Sache vorgenommen, sondern

vielmehr auf die Sach- und Rechtslage vor Einbringung des Vorlageantrages vom 6. März 2020 abgestellt.

Da das Rechtsmittelverfahren nach wie vor anhängig sei und auch die übrigen Voraussetzungen des § 212a BAO, insbesondere das Vorliegen einer Nachforderung (siehe Punkt 3.1 oben), erfüllt seien, sei die Aussetzung der Einhebung zu bewilligen.

In diesem Zusammenhang merkte die Bf auch an, dass das Rechtsmittel gegen die Stammabgabe keinesfalls wenig erfolgversprechend iSd § 212a Abs 2 lit a BAO sei, weil nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (BFG 28.2.2020, RV/7105342/2017) negative Bemessungsgrundlagen in den einzelnen Monaten die Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs 5 GSpG) vermindern würden.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG):

Am 14. August 2020 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Fall vor, beantragte, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und nahm dazu im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Gem. § 212a Abs. 1 BAO sei die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen sei.

§ 212a BAO fordere ausdrücklich für eine Aussetzung der Einhebung, dass eine Beschwerde gegen einen Abgabenfestsetzungsbescheid anhängig sei. Bedingung für die Aussetzung der Einhebung sei ein offenes Rechtsmittelverfahren. Vorliegendenfalls wäre aufgrund der Erlassung der Beschwerdeverentscheidung vom 3. Februar 2020 das Rechtsmittelverfahren nicht mehr offen. Der Aussetzungsantrag wäre daher bereits aus diesem Grund abzuweisen gewesen.

Dem Argument der Bf, dass aufgrund des in der Abgabensache eingebrachten Vorlageantrages das Beschwerdeverfahren im Zeitpunkt der gegenständlichen Beschwerdeverentscheidung offen gewesen wäre, wurde entgegengehalten, dass der angefochtene Bescheid dadurch nicht rechtswidrig geworden und aufzuheben sei. In diesem Zusammenhang wurde zB auf das Erkenntnis des BFG vom 06.05.2020, RV/7101807/2020 sowie BFG vom 05.07.2018, RV/6100005/2014 verwiesen: *„Nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung setzt die Aussetzung von streitverfangenen Abgaben gemäß § 212a BAO voraus, dass eine Beschwerde, von deren Erledigung die Höhe einer Abgabe abhängig ist, noch anhängig ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2267; VwGH 29.6.1995, 95/15/0220 ; VwGH 27.3.1996, 93/15/0235 ; VwGH*

3.10.1996, 96/16/0200 ; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0496). Dies ergibt sich in Analogie zu § 212a Abs. 5 BAO, wonach ein Ablauf einer bewilligten Aussetzung der Einhebung im Falle des Ergehens einer das Beschwerdeverfahren (wenn auch nicht notwendigerweise rechtskräftig) abschließenden Erledigung zu verfügen ist. Im vorliegenden Fall wurde die Beschwerde gegen den der beantragten Aussetzung der Einhebung zugrundeliegenden Haftungsbescheid mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.07.2019 erledigt. Im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag war daher die Entscheidung nach § 212a Abs. 5 lit. a BAO bereits ergangen. Somit entspricht es der Rechtslage, wenn das Finanzamt den nach der Erledigung der Beschwerde in der Hauptsache unerledigten Aussetzungsantrag abgewiesen hat. Dies wäre auch einem neuerlichen Aussetzungsantrag aufgrund der Einbringung des Vorlageantrages vom 25.07.2019 im Haftungsverfahren iSd § 212a Abs. 5 letzter Satz BAO nicht entgegengestanden.“

Durch einen später eingebrachten Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Abgabe an das Bundesfinanzgericht könne eine rechtmäßige Entscheidung nicht zu einer rechtswidrigen werden. Im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag wäre daher keine Beschwerde mehr anhängig gewesen, von deren Ausgang die Höhe einer Abgabe abgehängt wäre.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020 wäre ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass ein Vorlageantrag in der Glücksspielabgabesache eingebracht worden sei und gleichzeitig ein neuer Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden wäre, über den gesondert abgesprochen würde.

Hinsichtlich der im Vorlageantrag angesprochenen Erfolgsaussichten des Rechtsmittels iZm einem „Jahresausgleich“ wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2020, Ro 2018/17/0003, verwiesen in welchem unter anderem festgehalten worden sei: „Die Glücksspielabgabenschuldner haben gemäß § 59 Abs. 3 erster Satz GSpG die Abgaben gemäß § 57 GSpG jeweils für einen Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben die Abgabenschuldner auch eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Zum Unterschied davon ordnet § 59 Abs. 3 zweiter Satz GSpG in Bezug auf Abgaben gemäß § 58 Abs. 3 GSpG (u.a.) an, dass diese jeweils für ein Kalenderjahr vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen sind. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Daraus folgt, dass die Ermittlung, die Anzeige und die Abfuhr der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG monatlich zu erfolgen haben. Es ist keine Vorschrift ersichtlich, aus der sich ergäbe, dass bei der Selbstbemessung der Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien nach Jahresende eine (neuerliche) Saldierung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Basis des Kalenderjahres durchgeführt werden könnte bzw. müsste. Daraus ist aber der Schluss zu ziehen, dass trotz der Bezeichnung

„Jahresbruttospieleinnahmen“ und dem Umstand, dass diese nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG ausdrücklich auf das Kalenderjahr bezogen werden, das Kalenderjahr nicht als Saldierungszeitraum heranzuziehen ist. Ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang somit die Bestimmung des § 59 Abs. 3 GSpG, wonach die Glücksspielabgaben u.a. nach § 57 Abs. 2 jeweils für einen Kalendermonat zu berechnen sind. Daraus folgt in Bezug auf die Berechnung der Abgaben auf elektronische Lotterien, dass die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen eben monatlich (und nicht jährlich und auch nicht bezogen auf die einzelne Ausspielung) zu erfolgen hat. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass bei den Glücksspielabgaben im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung von Einsätzen und ausbezahlten Gewinnen monatlich zu erfolgen hat.“

Im Hinblick auf die übrigen in der Beschwerde betreffend Abgabe vorgebrachten Bedenken wurde auf jüngste Rechtsprechung des VwGH verwiesen, insbesondere VwGH vom 28.02.2020, Ra 2019/16/0060, vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005, und vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005.

Aus Sicht der belangten Behörde bestünde keine Nachforderung und wäre auch aus diesem Grund eine Aussetzung der Einhebung mangels Erfüllung dieser gesetzlichen Voraussetzung nicht möglich gewesen. In den betroffenen Monaten seien negative Bemessungsgrundlagen offengelegt worden.

Der gesetzlich vorgesehene monatliche Abrechnungszeitraum gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 59 Abs. 3 GSpG mache es erforderlich, als Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne des jeweiligen Kalendermonats heranzuziehen. Die Glücksspielabgabe für Ausspielungen, bei denen die

Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne in einem Kalendermonat entstanden sei, sei bereits mit dem 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats fällig.

Würden in Zusammenhang mit Ausspielungen eines Kalendermonats die ausgezahlten Gewinne die Einsätze übersteigen, so sei die Bemessungsgrundlage negativ und die Glücksspielabgabe gleich 0,-, d.h. es falle keine Glücksspielabgabe an.

Auch könne eine negative Bemessungsgrundlage in einem Monat bei der Bemessung der Glücksspielabgabe für den nachfolgenden Kalendermonat keine Berücksichtigung mehr finden. Denn der Glücksspielabgabe würden im jeweiligen Kalendermonat nur jene Ausspielungen unterliegen, für die die Abgabenschuld in diesem Kalendermonat (somit nicht etwa in Vormonaten) entstanden sei. Eine Art Vortrag von negativen Bemessungsgrundlagen in

darauffolgende Abrechnungszeiträume sei im Gesetz nicht normiert, ebenso wenig wie ein Ausgleich am Ende eines Kalenderjahres.

Wenn ein Vortrag oder Jahresausgleich von negativen Bemessungsgrundlagen nicht möglich sei, dann sei erst Recht keine Festsetzung (oder Selbstberechnung) eines Guthabens zulässig. Die Glücksspielabgabe könne nur positiv oder gleich Null sein, aber keinesfalls negativ.

Die angeführte Zahlungsverpflichtung ergebe sich aus dem seitens der Bf durchgeführten „Jahresausgleich“.

In einem Kalendermonat falle sowohl bei negativer Bemessungsgrundlage, als auch bei einer Bemessungsgrundlage von 0,- keine Glücksspielabgabe an. Es gebe daher keine Nachforderung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf mit Sitz in Malta betreibt eine Onlineplattform für Glücksspiel, im Zuge dessen Beschwerden gegen Abgabenbescheide für den Zeitraum März 2014 bis inklusive August 2018 anhängig sind.

Im Zuge dessen wurde gemeinsam mit den Beschwerden gegen die Stammabgaben zum ersten Mal am 6. September 2019 von der Bf viermal Antrag auf Aussetzung der Einhebung betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017 gestellt. Die Abweisung dieser 1. Anträge auf Aussetzung der Einhebung ist Gegenstand dieses Verfahrens.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2020 hat die belangte Behörde die Beschwerde der Bf gegen die Glücksspielbescheide mit Beschwerdeverentscheidung abgewiesen.

Am selben Tag hat die belangte Behörde die Aussetzungsanträge betreffend die gegenständlichen Glücksspielabgabebescheide für die Zeiträume Juni 2014, Juli 2014, November 2014, April 2015, Mai 2016, Februar 2017 und August 2017 ebenfalls mit Bescheid abgewiesen.

Mit Beschwerde vom 6. März 2020 ging die Bf gegen die Abweisung der Aussetzungsanträge vor, die von der belangten Behörde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2020 erneut abgewiesen wurde.

Dagegen stellte die Bf Vorlageantrag vom 19. Juni 2020.

Ihre Beschwerde sowie den Vorlageantrag stützte die Bf hauptsächlich auf die Begründung, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde eine Nachforderung bestehe und das Rechtsmittelverfahren gegen die Stammabgabe durch den – nach der gegenständlichen Abweisung der 1. Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 3. Februar 2020 – gestellten Vorlageantrag vom 6. März 2020 gegen die Stammabgabe noch offen sei (siehe jeweils ausführlich Verfahrensgang).

Zusammen mit dem Vorlageantrag gegen die Stammabgabe vom 6. März 2020 stellte die Bf zum 2. Mal Anträge auf Aussetzung der Einhebung, der Gegenstand eines anderen Rechtsmittelverfahrens im Bundesfinanzgericht ist.

Am 14. August 2020 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Fall vor und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund der Aktenvorlage des Bemessungsaktes durch die belangte Behörde, die Bescheide sowie die vorgebrachten Rechtsmittel dagegen und das Vorbringen der Bf als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel und dann in der Folge dem Finanzamt Österreich Sonderzuständigkeiten und dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, Beschwerden sowie Beschwerdevorentscheidungen, Vorlageanträge und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 212a BAO idF BGBl. I Nr. 2/2020

§ 212a. (1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf

einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder

b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder

c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

(2a) Ungeachtet einer nicht erfolgten oder nicht zu bewilligenden Aussetzung der Einhebung gemäß Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 ist auf Antrag des Abgabepflichtigen die Einhebung der Abgabe in der sich aus dem Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 ergebenden Höhe auszusetzen. Dem Antrag ist der Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 beizulegen.

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (Abs. 1) gestellt werden. Sie haben die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrag zu enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

(4) Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

(5) Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

a) Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder

b) Erkenntnisses (§ 279) oder

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen (§ 212) als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

(5a) Der Ablauf der nach Abs. 2a bewilligten Aussetzung der Einhebung ist anlässlich des Bescheides gemäß § 48 Abs. 2 oder 3 zu verfügen.

(6) Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung

a) vor Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit oder

b) vor Ablauf einer sonst für ihre Entrichtung gemäß § 210 Abs. 2 zustehenden Frist oder

c) bei später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzten Abgaben vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder

d) nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung oder

e) innerhalb eines Monats vor Ablauf der Frist des Abs. 7

erfolgte.

(7) Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, steht dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5 oder 5a) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

(8) Zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, dürfen Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden. Hierbei ist § 214 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden, wenn bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf den Umstand der

Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hingewiesen wurde.

(9) Für Abgabenschuldigkeiten sind

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt,

Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5 oder 5a) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1. Ziel und Wirkung der Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zu Grunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht gemäß § 212a Abs 5 BAO in einem Zahlungsaufschub, der mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf endet. Dieser Ablauf der Aussetzung ist im Zuge einer über die Beschwerde ergehenden Beschwerdeverentscheidung der Abgabenbehörde oder eines Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes oder anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigungen zu verfügen.

In diesem Zusammenhang wesentlich ist, dass die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeentscheidung eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht ausschließt, wodurch der Antragsteller (die Bf) keinen Rechtsnachteil erlitten hat, zumal sie diese Möglichkeit auch genutzt hat und zusammen mit dem Vorlageantrag gegen die Stammabgabe zum zweiten Mal Anträge auf Aussetzung der Einhebung gestellt hat, über die in einem eigenen Verfahren abzusprechen sein wird.

3.1.2.2. Mehrzahl an gegenständlichen Anträgen auf Aussetzung der Einhebung

Hinsichtlich der von der Bf in ihren gegenständlichen Beschwerden vom 6. März 2020 gemachten Anmerkung, dass nicht nachvollziehbar sei, was die belangte Behörde meine, wenn sie von "dem Glücksspielabgabebescheid vom 31.7.2019" spreche – tatsächlich hätte die Bf mehrere Glücksspielabgabebescheide mit diesem Datum erhalten, woraus sich der um 73.221 € höhere Betrag als der in der Offenlegung gemäß § 29 FinStrG selbstberechnete ergebe, ist Folgendes klarzustellen:

Die Bf geht richtig in der Annahme, dass es sich dabei um mehrere Bescheide handelt. Die belangte Behörde hat grundsätzlich die Möglichkeit, basierend auf § 201 Abs. 4 BAO in einem Sammelbescheid mehrere Abgaben derselben Art desselben Jahres in einer Erledigung zusammenzufassen, was der Einfachheit und Übersichtlichkeit dient und im Ermessen der Abgabenbehörde aus Gründen der Verwaltungsökonomie vorgenommen wird (siehe *Ritz/Koran*⁷, zu § 201 Abs. 4 BAO, Rz 45), aber de facto handelt es sich dabei um mehrere Einzelbescheide und diese sind auch einzeln bekämpfbar. Das kann für die Aussetzung der Einhebung zB von Monatsabgaben von Bedeutung sein, da in einem Monat die Voraussetzungen für die Aussetzung der Einhebung zutreffen können, während sie im anderen Monat nicht vorliegen.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass die Bf bezüglich jedes der vier gegenständlichen (Sammel-)Bescheide betreffend Glücksspielabgabe Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt hat. Auch diese vier Bescheide sind eigentlich sieben Bescheide: Die Festsetzung mit Null für Juni 2014, Juli 2014, November 2014 sind drei Bescheide, die Festsetzung mit Null für April 2015 ist ein Bescheid, die Festsetzung mit Null für Mai 2016 ist ein weiterer Bescheid und die Festsetzung mit Null für Februar 2017 und August 2017 sind zwei weitere Bescheide.

Dh auch im gegenständlichen Fall werden fast immer mehrere Monate in einer Erledigung zusammengefasst. Diese Demzufolge ist im gegenständlichen Erkenntnis über vier Anträge auf Aussetzung der Einhebung (eigentlich sieben) und vier diese abweisende Bescheide (Eigentlich sieben) in diesem Erkenntnis (eigentlich diesen sieben Erkenntnissen) abzusprechen.

3.1.2.3. Kein offenes Rechtsmittelverfahren nach Entscheidung über die Beschwerde gegen die Stammabgabe

Die Bf hat zusammen mit den Beschwerden gegen die dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegenden Glücksspielbescheide die gegenständlichen Anträge auf Aussetzung der Einhebung gestellt.

Die belangte Behörde hat in der Folge über beides, sowohl über die Beschwerden als auch über den Anträgen auf Aussetzung der Einhebung Zug um Zug am 3. Februar 2020 entschieden und beides abgewiesen.

Diese Vorgehensweise ist vollkommen korrekt, da gemäß § 212a Abs. 1 BAO nur die Einhebung einer Abgabe, *„deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt“*, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde bei Vorliegen der nötigen Voraussetzungen auszusetzen ist.

Da die belangte Behörde aber mit Beschwerdevorentscheidung über die materiell zu Grunde liegenden Bescheide bereits abgesprochen hat, hing die Abgabe nicht mehr von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde ab, weil diese bereits erledigt war und die belangte Behörde war daher verpflichtet, die gleichzeitig mit den Beschwerden gegen die Glücksspielabgabebescheide eingebrachten Anträge der Bf auf Aussetzung der Einhebung abzuweisen (siehe dazu auch BFG vom 29.10.2019, RV/7104205/2014 unter Verweis auf VwGH 25.06.2014, Ra 2014/13/0004).

Die höchstgerichtliche Judikatur diesbezüglich besagt, dass ab dem Zeitpunkt der Erledigung des Rechtsmittels eine Bewilligung der Aussetzung nicht mehr in Betracht kommt, siehe *Ritz/Koran*⁷ § 212a BAO Rz 12 unter Verweis auf zahlreiche VwGH Judikatur (ua VwGH 04.12.2003, 2003/16/0496; VwGH 25.06.2014, Ra 2014/13/0004 etc.).

Anzumerken ist auch, dass selbst im Fall einer vorherigen Bewilligung der beantragten Aussetzung der Einhebung von der belangten Behörde zufolge der in der Hauptsache erlassenen Beschwerdevorentscheidung gleichzeitig der Ablauf der Aussetzung zu verfügen gewesen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass die Wirkung der Aussetzung nach § 212a Abs. 5 BAO in einem Zahlungsaufschub besteht, welcher mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf endet. Der Ablauf der Aussetzung ist gemäß § 212a Abs. 5 BAO anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden Beschwerdevorentscheidung, eines Erkenntnisses oder einer anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen.

Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeventscheidung schließt aber eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Antrages auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht nicht aus (vgl. VwGH 6.7.2006, 2003/15/0126), wie dies die Bf im gegenständlichen Fall auch getan hat, indem sie zusammen mit dem Vorlageantrag am 6. März 2020 gegen die Glücksspielabgaben gleichzeitig neuerlich zum 2. Mal Anträge auf Aussetzung der Einhebung gestellt hat. Dies erfolgte nach der Abweisung der gegenständlichen Aussetzungsanträge am selben Tag wie die abweisende Beschwerdeventscheidung vom 3. Februar 2020.

Diese Argumentation der Bf dahingehend, dass ein nachträglich eingebrachter Vorlageantrag, der vor der Beschwerdeventscheidung über die beantragte Aussetzung ein offenes Rechtsmittelverfahren bedeute und daher quasi rückwirkend die 1. Aussetzungsanträge zu bewilligen seien, kann nicht gefolgt werden.

Aus den genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. Juni 2022