

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, die Richterin***6*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***7*** und ***10*** in der Beschwerdesache ***5***, über die Beschwerde vom 18. Februar 2020 gegen den Bescheid (Sicherstellungsauftrag) des ***FA*** vom 28. Jänner 2020, ***9***, betreffend Glücksspielabgabe 10/2018 – 10/2019 am 23. Jänner 2024 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 Verfahrensgang

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten, hat mit Sicherstellungsauftrag vom 28.01.2020 in das Vermögen der Firma ***1*** (Bf), ***2***, die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Glücksspielabgabe	10/2018	207.805,36
Glücksspielabgabe	11/2018	246.964,85
Glücksspielabgabe	12/2018	298.420,82
Glücksspielabgabe	01/2019	283.458,29
Glücksspielabgabe	02/2019	268.969,90
Glücksspielabgabe	03/2019	281.004,16
Glücksspielabgabe	04/2019	306.863,57
Glücksspielabgabe	05/2019	324.495,13
Glücksspielabgabe	06/2019	238.585,64
Glücksspielabgabe	07/2019	231.987,89
Glücksspielabgabe	08/2019	275.769,23
Glücksspielabgabe	09/2019	211.010,99
Glücksspielabgabe	10/2019	241.022,47
Summe:		€ 3.416.358,30

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche kann sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 3.416.358,30 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, die Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) sei zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen Vermögens und Einkommens der ***1*** bei weitem übersteige. Dem o.a. Abgabenanspruch i.d.H. von € 3.416.358,30 stünden Verluste aus Gewerbebetrieb der Jahre 2016 bis 2018 in Höhe von insgesamt € 89.533,25 sowie ein handelsrechtliches Eigenkapital zum 31.12.2018 in Höhe von € 43,48 gegenüber. Darüber hinaus sei der Abgabenbehörde kein entsprechendes Vermögen bekannt. Die Berechnung und die Entrichtung der Glücksspielabgabe im gesetzlichen Ausmaß sei unterblieben.

Aufgrund der hohen zu erwartenden Steuernachforderungen sei daher angenommen worden, dass ein Konkurs- oder Sanierungsverfahren drohe und damit eine wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung gegeben sei. Aufgrund dieses bisher gezeigten steuerlichen Verhaltens, in dem die abgabenrechtliche Pflicht zur Entrichtung der Glücksspielabgabe in der korrekten Höhe unterlassen worden sei und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der ***Bf1*** erscheine die Abgabeneinbringung gefährdet.

Wie der Bescheidbegründung des Finanzamtes zu entnehmen ist, veranstaltete die Abgabenschuldnerin am Standort ***3***, im Zeitraum 10/2018 – 10/2019 Ausspielungen gemäß § 2 Glücksspielgesetz in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames, indem sie durch Bereitstellen von Spielort, Spieltischen und Spielpersonal, Mischen und Teilen von Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen und Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, einem bestimmten oder unbestimmten Interessentenkreis eine Spielgelegenheit verschaffte.

Vorwiegend wurde Poker in den gängigen Spielvarianten Texas Hold'em, Omaha, 7 Card Stud in Form von Cashgames und Turnieren angeboten. Dadurch wurden von der ***1*** in den Anmeldezeiträumen 10/2018 bis 10/2019 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.

Die Bf hat jeweils für die einzelnen Monate Bemessungsgrundlagen getrennt nach Pokerturnieren und Poker Cashgames bekannt gegeben, jedoch regelmäßig ausgeführt:

*„Die die Meldung erstattende ***Bf1*** sieht sich sohin dieser Abgabepflicht, nicht unterworfen und meldet - unter wahrheitsgemäßer Angabe und begleitet durch das zur Verfügung stellen aller Berechnungsgrundlagen zur Errechnung der Bemessungsgrundlage – die*

Glückspielabgabe mit € 0,- (Euro Null). Zur weiteren rechtlichen Auseinandersetzung wird daher der Antrag gestellt, die Abgabe gemäß § 201 BAO bescheidmäßig festzusetzen.“

Mit Schriftsatz vom 18.02.2020 wurden von der steuerlichen Vertretung, der ***4***, Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag und Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung eingebracht.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Gebührenfestsetzung als solches, da der Abgabentatbestand (§ 57 (1) GSpG) nicht verwirklicht sei. Ein Sicherstellungsauftrag dürfe nur erlassen werden, wenn der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen (§232 (1) BAO). Der Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung werde einhellig mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches gleichgesetzt (siehe die Nachweise bei Ritz, BAO⁶§ 232 Rz 3 ff), nicht mit dem Zeitpunkt des wahrscheinlichen Entstehens.

Die Beschwerdeführerin habe bisher noch keinen einzigen Abgabenbescheid erhalten, aus welchem sich die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben ergebe. Weiters habe sie monatliche Anträge auf Festsetzung der Abgabe mit EUR 0,- gestellt, woraus sich ebenfalls keine Abgabenschuld ergebe. Über diese Anträge habe die belangte Behörde nicht entschieden. Stattdessen habe die belangte Behörde die lediglich aus Vorsichtungsgründen offengelegten Bemessungsgrundlagen herangezogen, um von einem Abgabeanpruch in exzessiver Höhe auszugehen und den bekämpften Bescheid zu erlassen.

Vorliegend habe die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt, indem sie der Beschwerdeführerin vor Erlassung des bekämpften Bescheides keine Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt habe. Hätte die belangte Behörde Parteiengehör eingeräumt, hätte die Beschwerdeführerin darlegen können, dass keine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu befürchten sei. Weiters habe die Behörde das Ermessen rechtswidrig geübt, da die Sicherstellungsmaßnahmen den weiteren Betrieb des Kartencasinos verhindere bzw. wesentlich erschwere, obwohl gegenüber der Beschwerdeführerin noch kein einziger Abgabenbescheid erlassen worden sei. Schließlich stütze sich die belangte Behörde bei der Beurteilung dieses Tatbestandselements ausschließlich auf die im Jahresabschluss zum 31.12.2018 veröffentlichten Zahlen. Diese seien jedoch veraltet und entsprächen nicht den aktuellen Zahlen.

In der Beschwerde wurden folgende Anträge gestellt:

- das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung und die direkte Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht
- Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO
- Entscheidung im Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO
- Stattgabe der Beschwerde und ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides

- Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO

Das Finanzamt hat dem Begehren auf Unterlassung einer BVE Rechnung getragen und die Beschwerde unmittelbar dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Gegenständliche Beschwerde ist am 23. Februar 2023 der Gerichtsabteilung 1088 zur Bearbeitung zugewiesen worden.

Das Finanzamt wurde am 18.07.2023 zur Stellungnahme aufgefordert.

Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme vom 07.08.2023 ausgeführt, im konkreten Fall sei im Zuge des Sicherstellungsverfahrens ein Betrag in Höhe von 2.312,50 Euro beschlagnahmt worden. Dieser liege bis zur Erledigung der Beschwerde über den Sicherstellungsauftrag in Verwahrung. Es handle sich somit um Vermögen, das verwertbar sei, womit das Vorliegen eines Abwicklungsbedarfs und damit die Parteifähigkeit der gelöschten GmbH zu bejahen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes sowie das Vorhalteverfahren.

Die sachverhaltsrelevanten Feststellungen wurden seitens des Bundesfinanzgerichts im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich dabei auf die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakten und das Ergebnis des Vorhalteverfahrens stützen.

2. Rechtliche Beurteilung

Rechtslage

§ 2 GSpG lautet auszugsweise:

(1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und

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

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

....“

§ 57 GSpG lautet:

"(1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen - vorbehaltlich der folgenden Absätze - einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz.

Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

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

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie
-im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder
- im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen 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. 3 bis 6.

§ 59 GSpG lautet:

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

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

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

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

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

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

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

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

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

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

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

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

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

.... "

§ 184 BAO lautet wie folgt:

"(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen

sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

§ 232 BAO lautet wie folgt:

"(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 Ertrag 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."

Zur voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld nach innerstaatlichem Recht

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe bei Ausspielungen wie den hier vorliegenden Pokerturnieren und Cashgames 16 vH des Einsatzes. Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld wurde im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar dargestellt, insbesondere als die Bemessungsgrundlagen von der Bf selbst bekannt gegeben worden sind (s.o.).

Die Steuerpflicht des gegenständlichen Sachverhaltes ist bereits durch umfangreiche Rechtsprechung gedeckt. Auch die Frage eines allfälligen Verstoßes gegen Unionsrecht ist inzwischen geklärt (vgl. zB BFG 07.06.2022, RV/7102415/2021 samt Judikaturzitenen).

Folgende Entscheidungen des BFG sowie des VwGH und VfGH sind bisher ergangen bzw. veröffentlicht worden, die die von der Bf. angesprochenen Bedenken im Zusammenhang mit der Besteuerung von Ausspielungen in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames verworfen haben (vgl. BFG vom 17.10.2023, RV/7105562/2016):

BFG 18.12.2018, RV/5100585/2011; BFG 04.04.2019, RV/7101028/2016; BFG 26.04.2019, RV/7102176/2012; BFG 05.06.2019, RV/2100414/2013; BFG 05.06.2019, RV/2100413/2013; BFG 05.06.2019, RV/2100687/2014; BFG 31.07.2019, RV/5100045/2014; BFG 07.08.2019, RV/2101805/2014; BFG

07.08.2019, RV/2101801/2014; BFG 13.09.2019, RV/7105897/2015; BFG
 31.03.2021, RV/3100504/2020; BFG 30.03.2023, RV/6100378/2018; VwGH
 26.03.2019, Ro 2019/17/0003; VwGH 08.07.2020, Ra 2018/17/0002; VwGH 19.04.2023, Ra
 2021/17/0082; VwGH 01.06.2023, Ra 2020/17/0009

- VfGH 11.06.2019, E 2014/2018 (zur Besteuerung von Onlinepoker - Behandlung der Beschwerde abgelehnt)
- VfGH 24.9.2019, A 9/2019 (Zurückweisung einer Staatshaftungsklage eines Veranstalters von Pokerturnieren und Poker- Cashgames mangels Darlegung eines qualifizierten Verstoßes gegen Unionsrecht durch den Verwaltungsgerichtshof)
- VfGH 24.9.2019, A 12/2019 (Zurückweisung einer Staatshaftungsklage eines Veranstalters von Pokerturnieren und Poker -Cashgames mangels Erkennbarkeit eines offenkundigen Verstoßes der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegen das Unionsrecht betreffend die Glücksspielabgabe)
- VfGH 12.6.2023, E 1468/2023 (Behandlung der Beschwerde gegen BFG 30.03.2023, RV/6100378/2018 abgelehnt)

Zur Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047) sind derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben. Auch schwerwiegende Mängel in den Büchern und Aufzeichnungen, welche die Annahme begründen, dass sich der Abgabenschuldner auch der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen trachten wird, rechtfertigen ebenso wie eine erhebliche Verschuldung des Abgabenschuldners, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, eine Maßnahme nach § 232 BAO.

Die objektive Gefährdung reicht für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Die Erschwerung der Einbringung wurde vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid damit begründet, dass der sicherzustellende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen (handelsrechtlichen) Eigenkapitals der Gesellschaft bei weitem übersteigt und daher in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft steht.

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden ist, die erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036 sowie VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165).

Gemäß § 270 BAO (idF BGBl. I 14/2013) ist aber bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag auf im Beschwerdeverfahren der Behörde zur Kenntnis gelangte neue Tatsachen und Beweise - welche sich allerdings auf die Überprüfung der Frage zu beschränken haben, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die dafür erforderlichen Voraussetzungen objektiv gegeben waren - Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 20.02.1997, 95/15/0057; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Zum Einwand der Bf., die belangte Behörde habe sich bei der Beurteilung ausschließlich auf die im Jahresabschluss zum 31.12.2018 veröffentlichten Zahlen gestützt, diese seien jedoch veraltet und entsprächen nicht den aktuellen Zahlen, ist zu entgegnen, dass hier die wirtschaftliche Lage der Bf. am 28. Jänner 2020 maßgeblich ist und daher für deren Beurteilung nicht (nur) die Bilanz zum 31.12.2018 und die Ergebnisse der Wirtschaftsjahre 2018 und 2019 herangezogen werden können. Das FA hat im Sicherstellungsauftrag vom 28. Jänner 2020 nicht nur auf die Verluste aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2016 bis 2018 abgestellt, sondern auch auf das Verhältnis zwischen Eigenkapital der Bf (43,48 €) und voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld (3.416.358,30 €) hingewiesen.

Auch bei Betrachtung der Bilanzen zum 31.12.2019 und 31.12.2020 bestätigen sich die Ansicht des Finanzamtes über das - objektiv betrachtet - bestehende Missverhältnis zwischen den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Bf und der voraussichtlichen Abgabenschuld sowie die zunehmend schlechter werdende wirtschaftliche Lage der Bf., welche im März 2020 in den Konkurs mündete (**11**).

In gegenständlichem Fall wurde der Konkurs mit Beschluss des **12** vom tt.12.2020 nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Aufhebung des Konkurses ist laut Beschluss vom tt.01.2021 rechtskräftig. Am tt.09.2021 wurde die amtswegige Löschung eingetragen.

Zum Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach der 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 3.7.2003, 2000/15/0042; 26.7.2007, 2007/15/0131).

Angesichts der - im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages - voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der wirtschaftlichen Situation der Bf. im Zeitpunkt der Bescheiderlassung liegt kein derartiger Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, vor. Die von der Bf. angesprochene Tatsache, dass ihr gegenüber noch kein einziger Abgabenbescheid erlassen wurde, schafft keine derartige Ausnahmesituation.

Auf Grund des Akteninhaltes und der durchgeführten Ermittlungen steht für den Senat fest, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorlagen und auch die vom FA getroffene Ermessensentscheidung den Kriterien des § 20 BAO entsprach.

Ein Sicherstellungsauftrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "*Sofortmaßnahme*". Es ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind.

Der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt ist beim Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG die Durchführung einer Auspielung, die der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 GSpG entspricht. Sobald eine solche Auspielung durchgeführt ist kann daher grundsätzlich (bei Vorliegen auch der weiteren Voraussetzungen des § 232 BAO) vom FA ein Sicherstellungsauftrag erlassen werden und muss nicht der Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe iSd § 59 Abs. 3 GSpG abgewartet werden.

Wie das Finanzamt im Sicherstellungsauftrag begründet hat, war zum Zeitpunkt der Erlassung am 28.01.2020 die Einbringung der Abgabe(n) bereits gefährdet (s.o.). Am 03.03.2020 wurde der Konkurs eröffnet.

Zur Parteifähigkeit der GmbH

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 28.10.2014, R0 2014/13/0035, u.a. folgende Aussagen getroffen:

[„...Es ist unstrittig und wird auch im angefochtenen Beschluss hervorgehoben, dass die Löschung einer GmbH im Firmenbuch insofern nur deklarativ wirkt, als sie nicht zum Verlust der Parteifähigkeit führt, solange Vermögen vorhanden ist (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO⁵, § 79 Tz 11; ebenso etwa auch die Entscheidung des OGH vom 22. April 2014, 7 Ob 55/14k,

GES 2014/6, 283, wonach die Vermögenslosigkeit der aus diesem Grund gelöschten GmbH aber "bis zum Beweis des Gegenteils ... anzunehmen" sei). Es trifft auch zu, dass der Verwaltungsgerichtshof den Fortbestand der Rechtssubjektivität einer wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöschten GmbH bejaht hat, "solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind" (vgl. den hg. Beschluss vom 20. September 1995, 95/13/0068; die Aussage bezog sich nicht auf die Erledigung eines Berufungsverfahrens).

Die dabei zunächst nicht angesprochene Frage, ob dies auch gilt, wenn "die Abgabensfestsetzung in keiner denkbaren Konstellation - etwa durch Anrechnung von Steuervorauszahlungen, Abzugsteuern oder Vorsteuern - zu einem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen kann", ließ der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 29. März 2007, 2006/15/0027, ausdrücklich offen. Eine Kommunalsteuer betreffende Beschwerde einer nach Liquidation (und vor Erlassung des erstinstanzlichen Abgabenbescheides) gelöschten GmbH wurde mit diesem Beschluss zurückgewiesen, weil die Zustellung der bekämpften Erledigung an die bisherigen Vertreter der Gesellschaft jedenfalls nicht wirksam gewesen war. Der Verwaltungsgerichtshof hob unter Hinweis auf Literatur hervor, mit der Löschung verliere die Gesellschaft ihre organschaftliche Vertretung. Die Funktion der Liquidatoren sei erloschen und ihre Legitimation lebe von selbst für keine Rechtshandlung auf. In der Kostenentscheidung fand Berücksichtigung, dass die Beschwerde - mit deren Erhebung der Beschwerdevertreter von den ehemaligen Geschäftsführern und Liquidatoren beauftragt worden war - keinem Rechtssubjekt zugerechnet werden konnte..."

Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021) führen aus:

[Zu § 79, I. Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit) [Rz 1 – 13]

„Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat bloß deklarativen Charakter (OGH 10.4.1991, 2 Ob 518/91, RdW 1991, 233; 24.7.1997, 6 Ob 201/97w, RdW 1998, 75; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; 17.5.2004, 2003/17/0134; 28.6.2007, 2006/16/0220).

Eine GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange ein Vermögen vorhanden ist und Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldern bestehen (OGH 24.3.1987, 2 Ob 610/86, NZ 1988, 82). Nach der Judikatur des VwGH (zB 20.11.1996, 95/15/0179; 27.2.2001, 2001/13/0030) besteht die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (VwGH 20.9.1995, 95/13/0068; 22.11.2012, 2010/15/0026; 26.2.2014, 2009/13/0112).“

Zu § 80, III. Vertreter einer aufgelösten GmbH (§ 80 Abs 3) [Rz 10 – 15]

11 „...§ 93 Abs 3 GmbHG lautet:

„(3) Die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft sind einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder eines Beschlusses der Gesellschafter durch das Handelsgericht bestimmt.“

Die Vertreterstellung des Verwahrers betrifft insbesondere Außenprüfungen (§ 147 Abs 1) sowie offene Rechtsmittelverfahren (ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 36; BFG 3.7.2017, RV/2100320/2011).

13 Sie gilt für eine aufgelöste, aber noch nicht beendete (somit noch parteifähige) GmbH. Siehe hierzu § 79 Rz 11.

14 Die Formulierung „oder zuletzt verpflichtet war“ ist wegen der Befristung im § 93 Abs 5 GmbHG erfolgt.

15 Die Vertretungsregelung des § 80 Abs 3 (Anm. BAO) umfasst nur jene Fälle, in denen eine Liquidation (§ 89 GmbHG) stattgefunden hat. Nicht erfasst sind Fälle, in denen eine GmbH gem. § 40 Abs 1 FBG wegen Vermögenslosigkeit durch das Gericht gelöscht wird oder eine GmbH gem § 39 Abs 1 FBG mit der Rechtskraft des Beschlusses, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens (§ 71b IO) eröffnet oder aufgehoben wird, als aufgelöst gilt und daher mangels Vermögens von Amts wegen zu löschen ist (vgl zB BFG 10.7.2015, RV/7102975/2013; 2.1.2019, RV/5100256/2014).]

Nach § 13 Abs. 3 ZustG ist, falls der Empfänger keine natürliche Person ist, die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen.

Mit der Löschung verliert die Gesellschaft ihre organschaftliche Vertretung. Die Funktion der Liquidatoren ist erloschen. Ihre Legitimation lebt von selbst für keine Rechtshandlung auf (vgl. Gellis, Kommentar zum GmbH-Gesetz, Tz. 7 und 8 zu § 93 in VwGH 29.03.2007, 2006/15/0027).

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war. Diese Regelung greift *nicht*, wenn die Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit *amtswegig gelöscht* wird. In gegenständlichem Fall wurde der Konkurs mit Beschluss des ***12*** vom tt.12.2020 nach Schlussverteilung aufgehoben. Am tt.09.2021 wurde die amtswegige Löschung eingetragen.

Für vorliegenden Fall bedeutet dies, dass keine vertretungsbefugte Person mehr vorhanden ist und auch niemand rechtswirksam Zustellungen für die GmbH annehmen kann.

Mit ihrer Löschung hat die Gesellschaft ihre organschaftliche Vertretung verloren. Die Funktion der Liquidatoren ist ebenso erloschen und eine Zustellung an den Verwahrer der Bücher (§ 93 Abs. 3 GmbH-Gesetz) ist auch nicht möglich, da die GmbH amtswegig gelöscht wurde.

Dem Akteninhalt kann eine Äußerung des Finanzamtes im Zuge der Löschung (§ 40 Abs. 2 FBG) im Hinblick auf noch „abwickelbares Aktivvermögen“ der GmbH nicht entnommen werden.

Bejaht man die Parteifähigkeit und den Fortbestand der gelöschten GmbH, da laut Finanzamt noch Abwicklungsbedarf bestehe, so ist eine rechtswirksame Zustellung des Erkenntnisses an die Bf. jedenfalls nicht möglich.

Die Beschwerde war jedenfalls als unbegründet abzuweisen.

Eine Entscheidung kann im gegenständlichen Verfahren auf Grund der vorstehenden Ausführungen nicht mehr zugestellt werden. Das Erkenntnis ergeht mangels Zustellmöglichkeit an die Bf. nur an die Amtspartei (vgl. BFG 19.12.2022, RV/7300045/2020).

III. 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.

Da in vorliegendem Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig (vgl. zB. VwGH 27.8.1998, 98/13/0062; VwGH 7.2.1990, 89/13/0047; VwGH 20.02.1997, 95/15/0057; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036; 30.6.2015, 2012/15/0165).

Wien, am 23. Jänner 2024