

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache von Frau Mag. G., Wien, vertreten durch Mag. Thomas Mollik, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Haidfeldstraße 31, 2331 Vösendorf, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 15. Oktober 2015 gegen den Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14. September 2015, StNr. 10, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. April 2018 in Abwesenheit des steuerlichen Vertreters Mag. Thomas Mollik (der erst zur Verkündung erschienen ist), in Anwesenheit der Vertreter der belangten Behörde Mag. R. sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:  
Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 14. September 2015 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) in das Vermögen der Frau Mag. G., Wien, die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	(voraussichtliche) Höhe in Euro
Glücksspielabgabe	Jänner 2012	22.297,64
Glücksspielabgabe	Februar 2012	12.287,10
Glücksspielabgabe	März 2012	20.854,73
Glücksspielabgabe	April 2012	15.038,74
Glücksspielabgabe	Mai 2012	13.337,23
Glücksspielabgabe	Juni 2012	15.290,50
Glücksspielabgabe	Juli 2012	12.614,59
Glücksspielabgabe	August 2012	13.917,37
Glücksspielabgabe	September 2012	15.186,88
Glücksspielabgabe	Oktober 2012	12.789,58
Glücksspielabgabe	November 2012	18.278,11
Glücksspielabgabe	Dezember 2012	10.968,28
Glücksspielabgabe	Jänner 2013	5.585,98

Glücksspielabgabe	Februar 2013	2.656,95
Glücksspielabgabe	März 2013	4.645,83
Glücksspielabgabe	April 2013	3.739,68
Glücksspielabgabe	Mai 2013	3.807,64
Glücksspielabgabe	Juni 2013	5.493,43
Glücksspielabgabe	Juli 2013	4.228,50
Glücksspielabgabe	August 2013	4.651,75
Glücksspielabgabe	September 2013	4.981,28
Glücksspielabgabe	Oktober 2013	4.765,03
Glücksspielabgabe	November 2013	5.254,89
Glücksspielabgabe	Dezember 2013	6.286,96
Glücksspielabgabe	Jänner 2014	6.990,63
Glücksspielabgabe	Februar 2014	5.695,47
Glücksspielabgabe	März 2014	6.098,85
Glücksspielabgabe	April 2014	8.732,74
Glücksspielabgabe	Mai 2014	12.205,86
Glücksspielabgabe	Juni 2014	10.659,43
Glücksspielabgabe	Juli 2014	14.655,25
Glücksspielabgabe	August 2014	7.247,59
Glücksspielabgabe	September 2014	7.672,58
Glücksspielabgabe	Oktober 2014	6.431,68
Glücksspielabgabe	November 2014	7.340,05
Glücksspielabgabe	Dezember 2014	12.830,45

Summe: € 345.519,26

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche kann sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 345.519,26 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass die sicherzustellenden Abgabenansprüche auf Grund folgender Sachverhalte entstanden seien:

"Es wurden im Zeitraum 01/2012 bis 12/2014 verbotene Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 4 GSpG in Form von virtuellen Hunde- bzw. Pferderennen durchgeführt. Diese Ausspielungen unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 Glücksspielgesetz (GSpG) der Glücksspielabgabe in Höhe von 16% der Einsätze.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach § 57 GSpG 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.

Seitens der Fa. G. e. U. wurden für die Monate Jänner 2012 bis Dezember 2014 Wettgebührenabrechnungen übermittelt. Davon waren die Monate Februar 2012 bis Dezember 2014 jeweils verspätet. In diesen Wettgebührenabrechnungen wurden sowohl die Einsätze der Wetten auf sportliche Veranstaltungen (Einsätze „Sportwetten“, Einsätze „Automaten-Sportwetten“, Einsätze „Terastream“) als auch die Einsätze auf die „virtuellen Hunde/Pferdewetten“ subsumiert.

Mit Wirkung ab 01.01.2011 trat die Abgabepflicht der Glücksspielabgabe für Ausspielungen i. S. d. § 2 GSpG in Kraft.

§ 2 Abs. 1 GSpG lautet wie folgt:

Ausspielungen sind Glücksspiele, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Verbotene Ausspielungen i. S. d. § 2 Abs. 4 GSpG sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 GSpG ausgenommen sind.

An den Standorten der Firma G. konnten u. a. auch Wetten auf den Ausgang von virtuellen Hunde/Pferderennen abgeschlossen werden.

Der Abschluss von Wetten auf virtuelle Bewerbe (z. B. Pferde- oder Hunderennen), deren Ergebnisse von einem Computer generiert werden, oder auf aufgezeichnete Bewerbe ist ein Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes, weil die in der klassischen Sportwette vorherrschenden Geschicklichkeitskomponenten zu Gunsten des Zufalls vermindert werden. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 21.01.2010, ZI. 2009/17/0158 bestätigt, dass es sich dabei um keine Wetten aus Anlass eines sportlichen Ereignisses oder eines Hunde/Pferderennens handelt. Die Wiedergabe aufgezeichneter bzw. virtueller Rennabläufe stellt eine Abfolge elektronischer Funktionen dar, nicht aber eine sportliche Veranstaltung. Die Wette auf das Ergebnis elektronischer Funktionsabläufe stellt somit nicht eine Wette aus Anlass sportlicher Veranstaltungen, sondern eine verbotene Ausspielung im Sinne des § 2 Abs. 4 GSpG dar. Aufgrund landes- oder gewerberechtlicher Bewilligungen könnten allenfalls Wetten aus Anlass sportlicher Veranstaltungen bewilligt gewesen sein, nicht aber Wetten auf virtuelle Hunde/Pferderennen.

Gemäß § 12a GSpG sind elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird.

§ 12a Abs. 2 GSpG definiert Video Lotterie Terminals als „Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals — VLT's) an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten“.

§ 57 Abs. 3 GSpG regelt die Besteuerung der Glücksspielautomaten und VLT's, die weder auf Basis einer Landesbewilligung noch einer Bundeskonzession betrieben werden. Die Glücksspielabgabe gem. § 57 Abs. 3 GSpG fällt also immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach Landesgesetz vorliegt (oder der die Geringfügigkeitsgrenzen nach § 4 Abs. 2 GSpG nicht einhält), oder ein VLT ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 GSpG betrieben wird.

Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG:

Bei derartigen Wetten auf virtuelle Rennen handelt es sich – mangels landesrechtlicher Bewilligung – um verbotene Ausspielungen im Sinne des § 2 Abs. 4 GSpG, die der Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG unterliegen.

Da die Teilnahme am Glücksspiel im gegenständlichen Fall durch Bezahlung am Wettschalter und durch Eingabe der Wette in die Wettanlage manuell durch eine(n) Mitarbeiter(in) der geprüften Firma erfolgt, mangelt es an der Durchführung der Ausspielung über einen Glücksspielautomaten oder einem Video-Lotterie-Terminal.

Auch eine elektronische Lotterie i.S.d. § 12a GSpG liegt nicht vor, weil die Spielteilnahme nicht unmittelbar durch den Spieler über elektronische Medien erfolgt, weshalb nicht der Steuersatz des § 57 Abs. 2 oder § 57 Abs. 3 GSpG, sondern der allgemeine Tatbestand des § 57 Abs. 1 GSpG (Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt) anzuwenden ist, der einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz unterliegt.

Abgabenschuldner:

Schuldner der Abgaben nach §§ 57 GSpG sind gem. § 59 Abs. 2 Z 1 - zweiter Teilstrich GSpG, bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses (Landesbewilligung oder Konzession) der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Die Fa. G. e. U. war im Sinne der o.a. Ausführungen somit Veranstalter der Glücksspiele.

Eine Selbstberechnung und eine Abfuhr der Glücksspielabgabe i. S. d. o. a. Bestimmung erfolgte durch die Fa. G. e. U. jedoch nicht.

Der Abgabenanspruch für die oben genannten Zeiträume ist bereits entstanden und die Abgabe ist bereits fällig.

Abgabenrechtliche Prüfung:

Für den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2014 wurde seitens des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine abgabenrechtliche Prüfung durchgeführt, auf Grund dessen Bescheide über die Glücksspielabgabe für die Monate Jänner 2012 bis Dezember 2014 erlassen werden.

Die den oben genannten Abgabenbeträgen zu Grunde liegende Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Die den oben genannten Abgabenbeträgen zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen, wurden Anhand der vorgelegten Provisionsabrechnungen für den Zeitraum Jänner 2012

bis Dezember 2014 ermittelt. Anhand dieser Provisionsabrechnungen für den Zeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2014 konnten die Einsätze und Auszahlungen, getrennt nach Sportwetten, Automaten-Sportwetten, virtuelle Hunde/Pferdewetten und Livewetten (Terastream), ermittelt werden.

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 wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) ist zu befürchten:

Die Erschwerung der Einbringung der Nachforderungen Glücksspielabgaben für den Zeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2014 ist zu befürchten, da der zu erwartende Abgabenanspruch in Höhe von € 345.519,26 die Jahresgewinne und das positive Eigenkapital laut Bilanzen 2012, 2013 und vorläufiger Bilanz 2014 übersteigt. Die Gewinne/Verluste und das Eigenkapital entwickelten sich in den Jahren 2012 bis 2014 wie folgt:

Jahresverlust 2012 € -109.000,33 pos. Eigenkapital € 155.744,75

Jahresgewinn 2013 € 12.466,93 pos. Eigenkapital € 227.798,54

Jahresgewinn 2014 (vorl.) € 34.026,57 pos. Eigenkapital € 231.988,92

Durchschnittlicher Gewinn € -20.835,61 Durchschnittliches Eigenkap. € 205.177,40

Auch aus den Kontenblättern der lfd. Buchhaltung der Jahre 2013 und 2014 konnten die obigen Werte für die Jahre 2013 und 2014 entnommen werden. Den Umsatzerlösen 2014 i. H. v. € 839.409,07 stehen Betriebsausgaben i. H. v. € 806.998,50 (ohne AfA) gegenüber.

Die bisherigen Abgabenzüge an Wettgebühren wurden größtenteils durch Steuerüberrechnungen vom Abgabenkonto des Betriebsfinanzamtes abgedeckt. Auch aus persönlichen Aussagen von Hr. H. (Ehegatte von Fr. Mag. G.) ist zu entnehmen, dass eine Vorschreibung von Glücksspielabgaben in Höhe von € 345.519,26 für die Firma G. nur schwer verkraftbar wäre. Dies wird auch dadurch untermauert, dass am 01. Juli 2015 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für einen offenen Abgabenzugstand von € 30.302,71 ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht wurde. Auch die laufenden Abgaben werden regelmäßig verspätet gemeldet und nicht entrichtet.

Aus diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass von einer wesentlichen Erschwerung der Einbringung der zu erwartenden Abgabennachforderungen bei der Abgabepflichtigen auszugehen ist.

Bezugnehmend auf die Judikaturlinie des VwGH und des VfGH erscheint auch eine Beschwerde gegen die Glücksspielabgabebescheide als wenig erfolgversprechend. Aus den genannten Gründen war daher gegenständlicher Sicherstellungsauftrag zu erlassen."

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Beschwerde vom 14. Oktober 2015 führt die Bf. als Begründung wie folgt aus:

"Nach Ritz, BAO, § 232 Rz 5 liegen gemäß Judikatur Gründe für einen Sicherstellungsauftrag vor bei:

1. bei drohendem Insolvenzverfahren,
2. bei Exekutionsführung von dritter Seite,
3. bei Auswanderungsabsicht,
4. bei Vermögensverschleppung,
5. bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte,
6. bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung.

Nachdem sich der seitens der Abgabenbehörde geforderte Betrag ausschließlich aus Glückspielabgaben zusammensetzt, verweisen wir zunächst auf die gegen die Vorschreibung der Glückspielabgabe fristgerecht eingebrochene Beschwerde vom 9.10.2015 (darin werden formelle Mängel, unrichtige Sachverhaltsannahme, Gemeinschaftswidrigkeit des GSpG eingewendet). Diese wurde beim selben Amte eingebrochen, an das auch diese Beschwerde gerichtet ist und liegt daher vor (Anmerkung: es wird zusammengefasst Verfassungswidrigkeit bzw. Unionswidrigkeit des Glückspielgesetzes, Verletzung des Parteiengehörs, Einwendungen gegen die Höhe der Glückspielabgaben, Wette statt Glückspiel mit Untermauerung durch Gutachten vorgebracht).

Der Beschwerde ist unter anderem zu entnehmen, dass es bisher erst ein höchstgerichtliches Judikat zum gegenständlichen Sachverhalt gibt und dass in diesem keine materiellrechtliche Beschäftigung mit dem Inhalt der Beschwerde stattgefunden hat. Die damalige Beschwerde wurde lediglich aus formalen Gründen zurückgewiesen.

Entgegen der Behauptung der belangten Behörde im bekämpften Bescheid existiert daher zum der Abgabennachforderung zugrundeliegenden Sachverhalt keinerlei höchstgerichtliche Judikatur. Die Beschwerde gegen die Abgabennachforderung selbst ist daher nicht wenig erfolgsversprechend sondern, nach Berücksichtigung der in der Beschwerde vom 9.10.2015 dargestellten Argumente, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erfolgreich.

Nachdem somit die gegenständliche Abgabenforderung voraussichtlich nicht rechtskräftig werden wird, liegt auch keine Insolvenzgefährdung vor. Auch der am heutigen Tage per Finanz-Online erstellten Rückstandsaufgliederung ist zu entnehmen, dass ausschließlich strittige Glücksspielabgaben sowie davon abgeleitete Nebengebühren als Rückstand am FA-Konto zur o.a. Steuernummer ausgewiesen werden (trotz eingebrochenen Aussetzungsantrages gem. § 212a BAO).

Ebenso ist am Finanzamtskonto ersichtlich, dass die fälligen Wettgebühren bis einschließlich 7/2015 gemeldet und auch abgeführt wurden.

Eine Insolvenzgefahr ist somit nicht gegeben.

Dass die in den o.a. Punkten 2 - 5 angeführten Gründe eines Sicherstellungsauftrages gegeben sind, wird selbst seitens der belannten Behörde gar nicht behauptet.

Aber auch die in Punkt 6 genannte Tatbestand der Abgabenhinterziehung liegt jedenfalls nicht vor. Abgabenhinterziehung liegt gem. § 33 Abs. 1 FinStrG ausschließlich bei Vorsatz vor. Im gegenständlichen Fall geht es aber lediglich um unterschiedliche Rechtsansichten seitens der Abgabepflichtigen und der Finanzverwaltung. Wir verweisen wiederum auf die Beschwerde vom 9.10.2015.

Anträge:

Ich beantrage daher namens und im Auftrag meiner o.a. Klientin:

1. Die ersatzlose Aufhebung des o.a. Bescheide, weil kein Grund im Sinne des § 232 BAO für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages vorliegt.

Weitere beantrage ich:

1. Entscheidung durch den Beschwerdesenat gem. § 272 (2) Z. 1 BAO
2. Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 (1) Z. 1 BAO."

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4. Dezember 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit (nach Wiedergabe des § 232 BAO) folgender Begründung:

Der Sicherstellungsauftrag war zu erlassen, da bereits das bisherige Verhalten der Abgabepflichtigen auf eine wesentliche Erschwerung der Einbringung schließen lässt. So wurden die Wettgebührenabrechnungen regelmäßig erheblich verspätet eingebracht, - von 36 Zeiträumen (Monate) war lediglich eine(!) Abrechnung (Jänner 2012) fristgerecht - ebenso wurden die anfallenden Wettgebühren verspätet entrichtet. Die Entrichtung erfolgte größtenteils erst nach Tätigwerden der Abgabenbehörde, sei es durch Umbuchungen von Guthaben am Abgabenkonto des Betriebsfinanzamtes der Abgabepflichtigen oder durch Vollstreckungsmaßnahmen der Finanzbehörde. Auch von der Abgabepflichtigen selbst getätigte Zahlungen erfolgten erst nach Einschreiten der Abgabenbehörden.

Zusätzlich lässt auch die – bereits im Sicherstellungsauftrag dargelegte – wirtschaftliche Situation der Beschwerdeführerin auf eine wesentliche Erschwerung der Einbringung schließen, da der Abgabenanspruch eben in keiner Relation zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens steht.

Im Zusammenhang mit der Würdigung der wirtschaftlichen Situation wird auf das Erkenntnis des BFG GZ. RV/5100786/2012 verwiesen, in dem das Bundesfinanzgericht wie folgt ausführt:

*„[...] Ziel des Sicherungsverfahrens ist es, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung*

*ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (vgl. VwGH 11.112004, 2004/16/0065).*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid im Sinn des 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende 'Sofortmaßnahme', die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, also nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (vgl. VwGH 31.1.2002, 96/15/0271; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288).*

*Die Erlassung eines Scherstellungsauftrages setzt die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss an Hinblick auf die auch für Sicherstellungsaufträge geltende Begründungspflicht im Sinne des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Sicherstellungsauftrages entsprechend dargetan werden. Dabei ist allerdings – wie bereits erwähnt – 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 (vgl. VwGH 10.2.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170). Vielmehr bleibt diese Frage dem Beschwerdeverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten. [...]*

*Neben der Entstehung der Abgabenschuld dem Grunde nach und dem Vorliegen gewichtiger Anhaltspunkte für die Höhe, ist überdies eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages. Eine solche ist anzunehmen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinhebung voraussichtlich gesichert erscheint Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden u. a. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte sowie bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein (vgl. Ritz, BAO, § 232 Tz. 5). Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung reicht aus; nicht erforderlich sind vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen. [...]*

*Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wofür eine Interessensabwägung vorzunehmen ist. Aufgrund der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit ergibt sich aber; dass Interessen des Abgabepflichtigen in den Hintergrund treten. [...]“*

Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss erkennen lassen, aus welchen Erwägungen die Behörde annimmt, dass der Abgabenanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

In diesem Sinn hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in der im Anschluss an die Prüfung der Glücksspielabgabe und der Wettgebühren ergangenen Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09.07.2015 sowie in den Glücksspielabgabe-bescheiden vom 08.09.2015 ausführlich dargelegt, dass die Beschwerdeführerin Ausspielungen durchgeführt hat, welche gemäß § 57 Abs. 1 GSpG der Glücksspielabgabe unterliegen. Die Abgabe ist im Sinne des § 59 Abs. 3 GSpG selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Eine Selbstberechnung der Glücksspielabgabe erfolgte seitens der Abgabepflichtigen jedoch nicht. Der Abgabenanspruch für die angefallenen Glücksspielabgaben der Zeiträume Jänner 2012 bis Dezember 2014 war im hier maßgeblichen Zeitpunkt des 14. September 2015 somit dem Grunde nach bereits entstanden. Die voraussichtliche Höhe der Glücksspielabgabe hat das Finanzamt unbedenklich anhand der vorgelegten Provisionsabrechnungen der Fa. \*\*\*\* abgeleitet.

In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid i. S. d. § 183 Abs. 4 BAO ist. Wäre bereits im Sicherstellungsverfahren eine gesicherte Beweislage erforderlich, widersprüche dies den Intentionen des Gesetzgebers, der mit diesem Instrument bloß frühzeitig Ausgabenausfällen entgegenwirken wollte. Nicht zuletzt bliebe der Sicherstellungsauftrag selbst dann rechtmäßig, wenn sich im Nachhinein herausstellen würde, dass der Abgabenanspruch doch nicht entstanden ist (sofern im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren).

Anzumerken ist auch, dass es sich bei der in der Beschwerde zitierten Aufzählung aus dem Kommentar nach Ritz, BAO, § 232 Rz 5 um eine exemplarische Aufstellung handelt, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit besitzt. Vielmehr ist laut Rechtsprechung immer auf die wirtschaftliche Situation im Einzelfall abzustellen.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des Sicherstellungsauftrages sind daher vorgelegen, sodass der Beschwerde der Erfolg zu versagen war."

Im Vorlageantrag vom 5. Jänner 2016 wird zur Beschwerdevorentscheidung Folgendes angemerkt:

"Die belangte Behörde selbst verweist in der BVE unter (korrekter) Zitierung des VwGH, dass die dem Sicherstellungsauftrag zugrundeliegenden Abgaben dem Grunde nach feststehen müssen.

Genau dies ist nicht der Fall, wir verweisen auf die diesbezüglich eingebrauchte Beschwerde vom 9.10.2015. Obwohl diese Beschwerde der belangten Behörde vorliegt, legen wir diese samt Beilagen diesem Antrag nochmals bei, da die darin enthaltenen Begründungen auch für das gegenständliche Verfahren relevant sind.

Zur Bemerkung der belangten Behörde, dass § 232 BAO keine taxative Aufzählung der Gründe für einen Sicherstellungsauftrag enthält, ist anzuführen, dass der Kommentar von Ritz eine Sammlung der seitens der zuständigen Gerichte anerkannten Gründe beinhaltet. Da die verfahrensrelevanten Absätze 1 und 2 legit cit bereits seit 1.1.1962 und somit seit der Urfassung der BAO unverändert Rechtsbestand sind, kann wohl davon ausgegangen werden, dass der seit vielen Jahren herausgegebene Kommentar von Ministerialrat Prof. Mag. Dr. Christoph Ritz, der gemäß der veröffentlichten Geschäfts- und Personaleinteilung des Bundesministeriums für Finanzen vom 1. Dezember 2015 immerhin Fachexperte für Abgabenverfahrensrecht (Bundesabgabenordnung) ist, eine vollständige Aufzählung der anerkannten Gründe für einen Sicherstellungsauftrag enthält.

Aus diesen Gründen bleiben sämtliche Anträge der Beschwerde vom 14.10.2015 vollinhaltlich aufrecht."

Da der steuerliche Vertreter nicht rechtzeitig zur mündlichen Verhandlung erschienen ist, konnte auf allfällig angedachte Ergänzungen nicht mehr Bedacht genommen werden.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### ***Rechtslage:***

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.*

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er 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 es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

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

Im Beschwerdeverfahren ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Rechtsmittel erledigungen grundsätzlich die Sachlage zur Zeit der Entscheidung maßgeblich ist, lediglich zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (VwGH 20.02.1997, 95/15/0057), somit nicht, ob sie im Zeitpunkt der Beschwerdeerledigung noch vorliegen (Ritz, BAO § 232 Tz 11 mit Judikaturnachweisen).

Schon im Jahr 2006 und insbesondere im Jahr 2007 gab es in den österreichischen Medien zahlreiche Hinweise darauf, dass es Auffassungsunterschiede zwischen den Glücksspielbetreibern und den Verwaltungsbehörden gebe, wie Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen rechtlich zu qualifizieren seien (ORF, Am Schauplatz, 9.10.2006 und 16.1.2007; Profil, 26.3.2007; News, 27.3.2007; Die Presse, 28.3.2007; ORF, ZIB 28.3.2007; Standard, 1.7.2007). Außerdem gab es 2006 und 2007 mehrere parlamentarische Anfragen (27.6.2006; 4434/J XXII.GP; 20.12.2006, 209/J XXIII.GP; 13.3.2007, 2507/J-BR/2007; 10.5.2007; 815/J XXIII.GP), in denen es auch um die rechtliche Qualifikation von „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen ging. In sämtlichen Anfragebeantwortungen wurde seitens des Bundesministeriums für Finanzen betont, dass es sich diesfalls um Glücksspiel handelt und dass diese Rechtsmeinung auch auf der Homepage des BMF dargestellt wird.

In der rechtswissenschaftlichen Literatur wurde das Thema der Unterstellbarkeit von Wetten unter den Spielbegriff ebenfalls abgehandelt. So zB Burgstaller in Richterzeitung 10/2004, sowie Lehner in taxlex 2006, 106, und taxlex 2007, 337.

Am 29.11.2006 erging eine Entscheidung des Unabhängigen Verwaltungssenates Niederösterreich, derzu folge es sich bei aufgezeichneten Hunderennen nicht um Sportwetten handelt, da nicht aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung gewettet werde. Vielmehr handle es sich bei dabei um Glücksspiel. Sowohl in den Medien als auch in den parlamentarischen Anfragen wurde das oben geführte Erkenntnis des UVS Niederösterreich vom 29.11.2006 wiederholt zitiert (vgl. ständige Rsp des VwGH 23.4.2008, 2004/13/0073; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200 ua).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit der Qualifikation von Wetten als Glücksspiel im Sinne des GSpG bereits eingehend befasst (vgl zB VwGH 25.09.2012, 2011/17/0299, VwGH 27.04.2012, 2008/17/0175, sowie VwGH 02.07.2015, Ro 2015/16/0019, jeweils mwH). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt keine Sportwette, sondern ein Glücksspiel nach § 1 Abs 1 GSpG vor, wenn bei einem Spiel die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängt. Dies ist der Fall, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang eines Spiels davon abhängt, welches von zahlreichen

bereits in der Vergangenheit stattgefundenen und aufgezeichneten Rennen tatsächlich abgespielt wird. In einem solchen Fall hat nicht die Kenntnis des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen vom Wettanbieter ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis (vgl zB VwGH vom 22. Februar 2017, Ra 2016/17/0037, mwN). Es handelt sich beispielsweise bei "Wetten" auf aufgezeichnete Hunderennen, deren Wiedergabe von einem Zufallsgenerator bestimmt wird, jedenfalls nicht um "Sportwetten", sondern um ein Glücksspiel iSd § 1 Abs 1 GSpG (VwGH vom 27. April 2012, 2008/17/0175, und vom 27. Februar 2013, 2012/17/0352). Es kann daher nicht von einem Fehlen diesbezüglicher Rechtsprechung ausgegangen werden (VwGH 12.05.2017, Ra 2015/17/0153).

Im Lichte dieser Judikatur konnte die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen, dass zumindest gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages vorgelegen sind.

Soweit verfassungsrechtliche und/oder unionsrechtliche Bedenken geäußert wurden darf auf die Aussagen des Verfassungsgerichtshofes verweisen werden, wonach *"vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union die Beschränkungen der Glücksspieltätigkeit, näherhin des Betriebs von Glücksspielautomaten, durch das Glücksspielmonopol des Bundes (§§ 3 ff. GSpG) sowie die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten, nicht unionsrechtswidrig sind. [...] 2.4.1. Der Verfassungsgerichtshof kann nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen. [...] 2.4.2. Der Verfassungsgerichtshof kann zudem nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen auf Grund ihrer tatsächlichen Auswirkungen dem Unionsrecht widersprechen (vgl. VfGH vom 15. Oktober 2016, E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19 oder VfGH 14.03.2017, E 3282/2016)."*

Als weitere kumulative Tatbestandsvoraussetzung war nunmehr zu untersuchen, ob eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bestand.

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

Ob eine solche Gefährdung vorliegt, ist auf Grund der Gegenüberstellung der Abgabenforderung und des zur Begleichung der Forderung zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen. Es reicht, wenn das Aufkommen in Gefahr gerät (VwGH 20.4.1989, 88/16/0243).

Soweit in der Beschwerde vorgebracht wurde, dass keine der nach Meinung der Bf. im BAO-Kommentar aufgezählten Gründe für eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegen würden, ist festzuhalten, dass die von Ritz im BAO-Kommentar unter § 232 Rz 5 dargestellten Gründe nur demonstrativ und keinesfalls - wie auch vom Finanzamt ausgeführt - taxativ dargestellt sind. Im Übrigen darf darauf verwiesen werden, dass aus der erwähnten Rz 5 auch zu ersehen ist, dass von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO im Wesentlichen dann zu sprechen ist, 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 27.08.1998, 98/13/0062; VwGH 4.7.1990, 89/15/0131).

Die belangte Behörde hat sich mit der Vermögenslage der Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages eingehend befasst und diese im angefochtenen Bescheid samt Wiedergabe der persönlichen Aussagen des Ehegatten der Bf. ausreichend dargestellt. Demnach wäre eine Vorschreibung von Glücksspielabgaben in Höhe von € 345.519,26 für die Firma nur schwer verkraftbar.

Damit liegt jedoch zusammengefasst die vom VwGH geforderte Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben vor, da aus der wirtschaftlichen Lage der Bf. in diesem Einzelfall geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint, vor.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

## **Ermessen**

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte 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 (vgl. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

Angesichts der Höhe des Abgabenanspruches in Relation zur dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bf. kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Unzulässigkeit einer Revision**

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

Wien, am 26. April 2018