

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 6.5.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31.3.2016, Steuernummer XY, betreffend Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO in nichtöffentlicher Sitzung vom 18.5.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 5.2.2016 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Gewährung von Ratenzahlungen gemäß § 212 BAO betreffend Glücksspielabgaben.

1) Sachverhalt

Sie beziehe sich auf die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, welche die Gesellschaft mit Schriftsatz vom 11.1.2014 (*Anmerkung: gemeint wohl 11.1.2016*) eingebracht habe. Der sich aus der Selbstanzeige ergebende Betrag sei mit EUR 7.413.424,44 bekanntgegeben worden („Steuerschuld“).

Wie bereits in der Selbstanzeige dargelegt, sei die Bf. Teil eines Konzerns, der von A. Inc., einer kanadischen Gesellschaft, geführt werde („A. Konzern“). Sie weise darauf hin, dass gemeinsam mit der von ihr eingebrachten Selbstanzeige weitere Selbstanzeigen von vier anderen Gesellschaften des A. Konzerns eingebracht worden seien.

Die Steuerschuld der Bf. setze sich wie folgt zusammen (Beträge in EUR):

2011	0,00
2012	5.143,44

2013	215.085,87
2014	717.289,36
2015	6.475.905,77
Summe	7.413.424,44

2) Begründung

2.1. Vorbemerkung

Gemäß § 212 BAO könne die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Entrichtung von bereits fälligen Abgaben in Raten bewilligen, sofern i) die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und ii) die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet werde.

2.2. Erhebliche Härte

Die Steuerschuld der Bf. sowie die fälligen Steuerschulden des gesamten A. Konzerns (dh bei Berücksichtigung der fünf A. Konzerngesellschaften) seien erheblich und darüber hinaus unerwartet aufgetreten.

Als die Bf. und die anderen vier Konzerngesellschaften über die zu entrichtenden Glücksspielabgaben in Kenntnis gesetzt worden seien, hätten sie Selbstanzeigen gemäß § 29 FinStrG eingereicht. Alle fünf Gesellschaften würden in dieser Angelegenheit vollumfänglich mit der Abgabenbehörde kooperieren und dies auch weiterhin tun. Die Bf. ersuche, dies bei der Beurteilung des gegenständlichen Antrages gebührend zu berücksichtigen.

Der Antrag auf Ratenzahlung werde aufgrund des Umstandes erstattet, dass kurzfristig nicht ausreichend liquide Mittel vorhanden seien, um die Steuerschuld zu entrichten.

Dies ergebe sich aus den folgenden Gründen:

- i) Die Bf. und die anderen vier Konzerngesellschaften seien allesamt in einer Transaktion, welche am 31.7.2014 abgeschlossen worden sei, von A. Inc. („Käuferin“) erworben worden. Erst lange Zeit nach dem Erwerb sei der Käuferin und der Bf. bekannt geworden, dass Glücksspielabgaben für die Vergangenheit zu entrichten seien. Folglich hätten sie über die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben bis vor kurzem nicht Bescheid gewusst, sodass sie die bevorstehende Zahlung der Steuerschuld in Geschäftsplänen oder Cash Flow-Prognosen nicht hätten berücksichtigen können.
- ii) Sobald sie davon Kenntnis erlangt hätten, hätten sie im Wege einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG unverzüglich die Abgabenbehörde über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt informiert.
- iii) Gemäß dem Kaufvertrag seien die bisherigen Eigentümer verpflichtet gewesen, bestimmte Abgaben zu bezahlen, sofern bis zum 31.1.2016 ein „Assessment“ erfolge. Aus diesem Grund habe A. Inc. mittlerweile einen Anspruch gegen die vorherigen Eigentümer geltend gemacht, welcher die Glücksspielabgaben für Zeiträume bis

einschließlich 31.7.2014 umfasse. Der geltend gemachte Betrag betrage für die fünf Konzerngesellschaften ca. EUR 19,2 Mio. Die vorherigen Eigentümer hätten A. Inc. jedoch darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Anspruch bestritten werde, weshalb A. Inc. erwarte, dass es eine gewisse Zeit dauern werde, bis der Anspruch durchgesetzt werden könne, und der Betrag des Verkäufers tatsächlich einlange. Bis dahin stünden nur die laufenden Einnahmen zur Begleichung von Verbindlichkeiten zur Verfügung.

iv) Folglich würde die Zahlung der gesamten Steuerschuld bis zum 11.2.2016 eine erhebliche Härte für die Bf. darstellen, da ein sehr hoher Betrag entrichtet werden müsste, obwohl tatsächlich die vorherigen Eigentümer für den Großteil der Steuerschuld und für deren Nichtanmeldung verantwortlich seien. Die Zahlung der gesamten Steuerschuld sei in Raten allerdings möglich und könnte aus den zukünftigen Cashflows der Konzerngesellschaften aus ihrer Geschäftstätigkeit in Österreich und/oder anderen Staaten finanziert werden, weshalb keine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliege:

2.3. Keine Gefährdung der Einbringlichkeit

Sowohl die Gesellschaft als auch der gesamte A. Konzern seien derzeit profitabel und auch die Prognosen für die absehbare Zukunft seien positiv, sodass für die Abgabenbehörde kein Risiko bestehe, die geschuldeten Beträge nicht zu erhalten, wenn sie den vorliegenden Antrag auf Ratenzahlung bewillige.

Sofern der unter Punkt 3) beantragte Zahlungsplan bewilligt werde, würden die Bf. und die anderen Konzerngesellschaften davon ausgehen, dass sie ihre Geschäftstätigkeit weiterhin in einer Weise ausüben könnten, die in ihrem besten Interesse sei, und dass nachteilige Auswirkungen auf ihre Geschäftstätigkeit sowie ihre Ertrags- und Finanzlage vermieden werden könnten. Diese nachteiligen Auswirkungen würden auftreten, wenn der vorliegende Antrag nicht bewilligt werde.

Die Bf. werde in der Lage sein, den beantragten Zahlungsplan zu erfüllen, da bereits die prognostizierten Spieleinnahmen von Spielern, die aus Österreich und/oder anderen Staaten teilnähmen, ausreichen würden, um die monatlichen Raten zu bezahlen. Die Bf. und A. Inc. würden noch einmal darauf hinweisen, dass die Bewilligung des vorliegenden Antrages die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährde. Sowohl die Bf. als auch der A. Konzern würden nach aktuellen Prognosen im Jahr 2016 profitabel sein und Cashflows in ausreichender Höhe generieren, um die Verpflichtungen aus dem Zahlungsplan zu erfüllen.

Um dies zu bekräftigen habe A. Inc. eine Patronatserklärung zugunsten der Bf. unterzeichnet, welche bestätige, dass A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung der Gesellschaft mit liquiden Mitteln sorgen werde, damit der Zahlungsplan eingehalten werde. Eine Kopie dieser Patronatserklärung liege dem vorliegenden Antrag bei.

3) Antrag

Gemäß § 212 BAO beantrage die Bf., die Zahlung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.2.2012 bis 30.11.2015 in Höhe von insgesamt EUR 7.413.424,44 in Raten wie folgt zu bewilligen:

Im März 2016 könne eine Einmalzahlung in Höhe von 10% der Steuerschuld vorab geleistet und der verbleibende Betrag in monatlichen Raten bis Dezember 2017 entrichtet werden.

Somit werde beantragt, die Glücksspielabgaben auf Basis des folgenden Zahlungsplans zu entrichten (Beträge in EUR):

01.03.2016	741.342,44
30.04.2016	317.718,19
30.05.2016	317.718,19
30.06.2016	317.718,19
30.07.2016	317.718,19
30.08.2016	317.718,19
30.09.2016	317.718,19
30.10.2016	317.718,19
30.11.2016	317.718,19
30.12.2016	317.718,19
30.01.2017	317.718,19
28.02.2017	317.718,19
30.03.2017	317.718,19
30.04.2017	317.718,19
30.05.2017	317.718,19
30.06.2017	317.718,19
30.07.2017	317.718,19
30.08.2017	317.718,19
30.09.2017	317.718,19
30.10.2017	317.718,19
30.11.2017	317.718,19
30.12.2017	317.718,19
Summe	7.413.424,44

Die Bf. sei sich der Tatsache bewusst, dass die Nichteinhaltung der gewährten Zahlungstermine die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG gefährde.

Mit Bescheid vom 31.3.2016 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab.

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen könne die Abgabenbehörde gemäß § 212 BAO für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintritts aller Voraussetzungen hierzu in Betracht kämen, die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige volle Entrichtung mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit nicht gefährdet werde.

Dabei habe der Abgabepflichtige im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224; VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112; u.a.). Er habe nicht nur das Vorliegen einer erheblichen Härte, sondern auch darzulegen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet sei (VwGH v. 20.9.2001, 2001/15/0056; VwGH 17.12.1996, 96/14/0037). Diese Umstände habe er aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage darzulegen. Komme der Abgabepflichtige als Begünstigungswerber diesen Mindestanforderungen, die an den Antrag zu stellen seien, nicht nach, habe er mit dessen Abweisung (als zwingende Entscheidung, kein Ermessen) zu rechnen (VwGH 18.2.2000, 99/17/0416).

Das Tatbestandsmerkmal der erheblichen Härte sei schon dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung dem Abgabepflichtigen, gemessen an seinen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden könne (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

Bei einer Gefährdung handle es sich um das Vorstadium eines Abgabenausfalles, in dem eine Tendenz erkennbar sei, dass die Abgabe nicht bezahlt werden werde. Für diese Gefährdung müsse es Anhaltspunkte tatsächlicher Art geben, sie dürfe nicht nur vermutet werden (VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). Schlechte Einkommens- und Vermögensverhältnisse, voraussehbar geringes künftiges Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen seien Gegebenheiten, die es im Allgemeinen rechtfertigen würden, eine Gefährdung der Einbringlichkeit anzunehmen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

Im gegenständlichen Ratenansuchen sei auf den kurzfristigen Mangel ausreichender liquider Mittel (erhebliche Härte) und auf die positive Einkommensprognose (Nichtgefährdung der Einbringlichkeit) verwiesen worden.

Allein die Tatsache, dass die Antragstellerin in Unkenntnis der Abgabepflicht gewesen wäre und die Zahllast im Geschäftsplan nicht hätte berücksichtigen können, lasse keine endgültigen Rückschlüsse zu, ob die Abgabe unmittelbar aus dem laufenden Gewinn oder aus bestehenden Vermögensrücklagen der Antragstellerin entrichtet werden könne. Auch aus dem Umstand, dass die Glücksspielabgabe bis 31.7.2014 von der vormaligen Eigentümerin der Gesellschaft zu tragen wäre, sei nicht abzuleiten, dass die sofortige vollständige Entrichtung der Abgaben auf Grund der finanziellen Situation der Antragstellerin eine erhebliche Härte darstelle.

Hinsichtlich der Nichtgefährdung der Einbringlichkeit sei ausgeführt worden, dass die Antragstellerin derzeit profitabel wäre und auch die Prognosen für die absehbare Zukunft positiv wären. Zur Besicherung sei eine Patronatserklärung der A. Inc. gegenüber der Antragstellerin abgegeben worden.

Aufgrund dieser allgemeinen Ausführungen ohne detaillierte Gewinnprognosen und konkrete Darstellung der Vermögenssituation seien Rückschlüsse, ob im Falle einer Ratenbewilligung über einen beantragten Zeitraum von zwei Jahren die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der offenen Glücksspielabgaben bis zum Ablauf des beantragten Ratenplans gewährleistet sei, nicht möglich.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass die Patronatserklärung vom 3.2.2016 nicht geeignet sei, die Einbringlichkeit zu garantieren, zumal die Abgabenbehörde dadurch über keinen gesicherten Zugriff auf verwertbares Vermögen in Höhe des offenen Abgabenbetrages verfüge. Eine qualifizierte Besicherung des Abgabenanspruchs könnte allenfalls durch die Vorlage einer Bankgarantie eines inländischen Kreditinstituts bewirkt werden.

Insgesamt sei in keiner Weise die erhebliche Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit anhand der tatsächlichen Einkommens- und Vermögenslage konkretisiert und überzeugend dargelegt worden, sodass die Abgabenbehörde das Vorliegen dieser für die Gewährung einer Zahlungserleichterung normierten Voraussetzungen nicht überprüfen und entsprechend diesem Ergebnis eine sachgerechte Entscheidung treffen könne.

Da die Antragstellerin somit ihren Konkretisierungs- und Darlegungspflichten nicht nachgekommen sei, sei der Antrag abzuweisen.

In der dagegen am 6.5.2016 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus:

1. Sachverhalt

Die Bf. habe am 11.1.2016 eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG eingebracht, weil sie im Zeitraum 1.2.2012 - 30.11.2015 auf ihrer Website Spiele angeboten habe, an denen auch Spieler aus Österreich teilgenommen hätten, und sie bisher weder monatliche Glücksspielabgabemeldungen vorgelegt noch Glücksspielabgaben entrichtet habe.

Nach den Angaben in der Selbstanzeige betrage der von der Bf. geschuldete Betrag EUR 7.413.424,44. Im Rahmen der Selbstanzeige habe sie auch umfangreiche

Informationen betreffend die einzelnen Spiele vorgelegt, um die Abgabenbehörde bei ihrer Tätigkeit zu unterstützen.

Die Bf. sei Teil eines Konzerns („A. Konzern“), der von A. Inc., einer kanadischen Gesellschaft, geführt werde. Gleichzeitig mit der von ihr eingebrachten Selbstanzeige seien weitere Selbstanzeigen von vier anderen Gesellschaften des A. Konzerns eingebracht worden. A. Inc. habe in einer Transaktion, welche im August 2014 abgeschlossen worden sei, die Anteile an der Bf. (und den vier anderen oben genannten Gesellschaften) von den vormaligen Anteilseignern („Verkäufer“) erworben und sei so zum neuen alleinigen Eigentümer der Bf. (und der vier anderen Gesellschaften) geworden.

Gemäß § 29 FinStrG trete Straffreiheit nur insoweit ein, als binnen einer Frist von einem Monat die sich aus der Offenlegung ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet würden, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet würden. Die Monatsfrist beginne bei selbst zu berechnenden Abgaben wie der Glücksspielabgabe mit der Selbstanzeige, und könne gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG durch Gewährung von Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Für die Abgabenziträume, die auf die von der Selbstanzeige umfassten Abgabenziträume gefolgt seien, habe die Bf. fristgerecht monatliche Abgabenerklärungen erstattet. Zum jetzigen Zeitpunkt habe sie für die Monate Dezember 2015, Jänner 2016, Februar 2016 und März 2016 monatliche Meldungen erstattet und die folgenden Abgabebeträge fristgerecht entrichtet:

12/2015	767.229,84
01/2016	658.691,59
02/2016	614.736,90
03/2016	674.367,35

Mit Eingabe vom 5.2.2016 habe die Bf. fristgerecht eine Zahlungserleichterung durch Entrichtung der Abgabenschuld in Höhe von insgesamt EUR 7.413.424,44 in Raten von März 2016 bis Dezember 2017 (ursprünglich beantragter Zahlungsplan) beantragt, die erhebliche Härte einer sofortigen vollen Entrichtung der Abgaben dargelegt, und ausgeführt, warum durch die Gewährung eines Aufschubes die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet würde. Mit dem Antrag habe sie eine Patronatserklärung der A. Inc. vom 3.2.2016 vorgelegt (ursprüngliche Patronatserklärung), welche bestätigt habe, dass ihr - falls erforderlich - ausreichend liquide Mittel zur Verfügung gestellt würden, um die Ratenzahlungen zu leisten.

Am 19.2.2016 habe die Bf. bereits vor Beginn des ursprünglich beantragten Ratenzahlungsplanes 10% des geschuldeten Abgabebetrages (EUR 41.342,44) entrichtet, obwohl der Antrag auf Ratenzahlung noch bei der Abgabenbehörde anhängig und die Einbringung gehemmt gewesen sei. Am selben Tag habe sie auch den Säumniszuschlag in Höhe von EUR 148.142,76 bezahlt, welcher mangels Entrichtung der Glücksspielabgabe zum Fälligkeitstag verwirkt gewesen sei.

Die Bf. habe auch ein Treffen mit Vertretern des Finanzamtes vorgeschlagen, um den ursprünglich beantragten Zahlungsplan und das Vorliegen der Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung zu besprechen. Darüber hinaus habe sie nach erneuter Analyse der Finanzlage und der prognostizierten zukünftigen Cashflows des A. Konzerns angeboten, den geschuldeten Abgabebetrag nicht wie ursprünglich beantragt in Raten bis Dezember 2017, sondern bis März 2017 zu entrichten (revidierter Zahlungsplan), um bei Berücksichtigung der erheblichen Härte, dennoch die bestmögliche Einbringung zu gewährleisten. Darüber hinaus sei zugesichert worden, einen Pauschalbetrag in Höhe jenes Betrages zu entrichten, welchen der A. Konzern aufgrund des gegen die Verkäufer im Jänner 2016 geltend gemachten Anspruchs tatsächlich erhalte (in Bezug auf die im gegenständlichen Fall relevanten Glücksspielabgaben sei ein Anspruch in Höhe von EUR 556.833,20 geltend gemacht worden).

Mit Bescheid vom 31.3.2016, zugestellt am 6.4.2016, habe die Abgabenbehörde den Antrag als unbegründet abgewiesen. Gegen diesen Bescheid (bekämpfter Bescheid) richte sich die vorliegende Beschwerde.

Am 25.4.2016 habe die Bf. weitere EUR 317.718,19 in Höhe der laut Antrag auf Zahlungserleichterungen vom 5.2.2016 zu entrichtenden Ratenzahlung zum Nachweis, dass der beantragte Zahlungsplan eingehalten werde, entrichtet.

2. Anmerkungen und Entgegnungen zum bekämpften Bescheid

2.1. Vorbemerkung

Gemäß § 212 BAO könne die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Entrichtung von bereits fälligen Abgaben in Raten bewilligen, sofern

- i) die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre; und
- ii) die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werde.

Im Antrag auf Ratenzahlung habe die Bf. vorgebracht, dass eine erhebliche Härte aufgrund eines kurzfristigen Mangels an ausreichenden liquiden Mitteln gegeben sei und aufgrund einer positiven Einkommensprognose von einer Gefährdung der Einbringlichkeit nicht gesprochen werden könne.

Der kurzfristige Mangel an liquiden Mitteln sei damit begründet worden, dass die Bf. - wie auch die vier anderen Konzerngesellschaften - in einer Transaktion von A. Inc. (Käuferin) erworben worden sei, welche am 1.8.2014 abgeschlossen worden sei. Während der Kaufverhandlungen seien der Käuferin etwaige Glücksspielabgabenschulden nicht mitgeteilt worden und auch sonst nicht bekannt geworden. Aus diesem Grund mache die Käuferin einen rechtlichen Anspruch auf Zahlung der Glücksspielabgaben, die aus Zeiträumen vor Erwerb der Bf. resultieren würden, gegen die Verkäufer geltend.

Der Käuferin und der Bf. sei erst im Dezember 2015 bekannt geworden, dass in Österreich Glücksspielabgaben zu entrichten seien. Nachdem ihnen bekannt geworden sei, dass Österreich Glücksspielabgabe auf ausländische Anbieter erhebe, hätten beide

umgehend (steuer)rechtlichen Rat eingeholt und Gespräche mit anderen ausländischen Glücksspielanbietern geführt, um sich über die Rechtmäßigkeit dieser Abgabe und ihre damit im Zusammenhang stehenden Pflichten näher zu informieren. Unmittelbar danach sei ohne Verzögerung die Selbstanzeige eingereicht und unter Einbindung der rechtlichen Vertreter versucht worden, mit der Abgabenbehörde zu kooperieren.

Da die Problematik erst im Dezember 2015 bewusst geworden sei, hätten diese Zahlungsverpflichtungen auch nicht in Geschäftsplänen oder Cashflow Prognosen berücksichtigt werden können.

Zu diesem Argument führe die Abgabenbehörde auf Seite 2 des bekämpften Bescheides wie folgt aus:

„Allein die Tatsache, dass die Antragstellerin in Unkenntnis der Abgabepflicht gewesen wäre und die Zahllast im Geschäftsplan nicht hätte berücksichtigen können, lässt keine endgültigen Rückschlüsse zu, ob die Abgabe unmittelbar aus dem laufenden Gewinn oder aus bestehenden Vermögensrücklagen der Antragstellerin entrichtet werden kann.“

Die mangelnde Gefährdung der Einbringlichkeit habe die Bf. in ihrem Antrag damit begründet, dass sie - wie auch der gesamte A. Konzern - derzeit profitabel sei, sodass die monatlichen Raten bezahlt werden könnten. Darüber hinaus habe sie die ursprüngliche Patronatserklärung zu ihren Gunsten vorgelegt, welche bestätige, dass A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen werde, damit der Zahlungsplan jedenfalls eingehalten werden könne. Darüber hinaus sei der Abgabenbehörde erklärt worden, dass weder die Bf. noch der A. Konzern eine Bankgarantie für den geschuldeten Abgabebetrag erhalten könnten, da die Banken dafür eine Verpfändung von Barmitteln verlangen würden. Wenn diese Barmittel verpfändet würden, stünden sie nicht mehr zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung, womit die Sicherheit eindeutig ihren Zweck verfehlen würde. Die ursprüngliche Patronatserklärung habe sich auf den ursprünglich beantragten Zahlungsplan bezogen. Da die Beschwerdeführerin nunmehr einen revidierten Zahlungsplan beantrage, werde eine revidierte Patronatserklärung der A. Inc. vom 5.5.2016 als Beilage vorgelegt. Diese beziehe sich ausdrücklich auf den revidierten Zahlungsplan und beinhalte auch Informationen zu den Cashflows des A. Konzerns.

Ohne detaillierte Gewinnprognosen und konkrete Darstellung der Vermögenssituation der Bf. habe sich die Abgabenbehörde jedoch nicht in der Lage gesehen, zu beurteilen, ob eine Bewilligung der beantragten Zahlungserleichterungen keine Gefährdung der Einbringlichkeit zur Folge habe (Seite 2 des bekämpften Bescheides). Darüber hinaus führe die Abgabenbehörde aus, dass die Patronatserklärung nicht geeignet wäre, die Einbringlichkeit zu garantieren und allenfalls eine Bankgarantie eines inländischen Kreditinstitutes den Abgabeanpruch ausreichend besichern könnte (Seite 2 des bekämpften Bescheides).

Im Ergebnis verneine die Abgabenbehörde das Vorliegen einer erheblichen Härte nicht, und komme auch nicht zu dem Ergebnis, dass die Einbringlichkeit gefährdet würde, sondern weise den Antrag mit der Begründung ab, dass in keiner Weise die

erhebliche Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit anhand der tatsächlichen Einkommens- und Vermögenslage konkretisiert und überzeugend dargelegt worden wäre, sodass die Abgabenbehörde das Vorliegen dieser für die Gewährung einer Zahlungserleichterung normierten Voraussetzungen nicht überprüfen und entsprechend diesem Ergebnis eine sachgerechte Entscheidung treffen könnte.

Damit habe die Abgabenbehörde aber ihre Ermittlungspflicht verletzt. Im Folgenden werde zunächst die Ansicht der Abgabenbehörde widerlegt, wonach der Antrag sofort abzuweisen gewesen wäre, weil er nicht konkretisiert gewesen wäre. Anschließend komme die Bf. ihrer Konkretisierungspflicht nach.

2.2. Amtswegige Ermittlungspflicht

Wenngleich bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehören würden, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund trete und ihn die Behauptungslast und die diesbezügliche Konkretisierungspflicht treffe (VwGH 26.2.2002, 2000/17/0252), bedeute dies keinesfalls, dass die Abgabenbehörde jegliche Ermittlungen zum Sachverhalt ohne Weiteres unterlassen dürfe:

Der Bundesminister für Finanzen habe dazu in seinem Erlass vom 18.10.2005 (Richtlinien für die Abgabeneinhebung – „RAE“) festgehalten: Sofern der Abgabepflichtige keine Beweise für seine zur Erlangung einer Zahlungserleichterung aufgestellten Behauptungen erbracht habe, berechne dies die Abgabenbehörde nicht, sich über diese Behauptungen ohne jedes Ermittlungsverfahren hinwegzusetzen (RAE Rz 207).

Dies gelte insbesondere in jenen Fällen, in denen der Abgabepflichtige Behauptungen aufstelle, die durchaus der Wirklichkeit entsprechen könnten, bei denen jedoch von der Abgabenbehörde die Auffassung vertreten werde, dass sie bewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden müssten. In derartigen Sachverhaltskonstellationen erfordere ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, dass der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert werde (RAE Rz 207 unter Verweis auf VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

Die zitierten Entscheidungen des VwGH, wonach ein Antrag abzuweisen sei, wenn der Antragsteller den Konkretisierungspflichten nicht nachkomme, betreffen Fälle, in denen der Antragsteller seiner Mitwirkungspflicht nach Aufforderung (zum Teil bereits im Rechtsmittelverfahren) nicht nachgekommen sei. Auch eine Abweisung aufgrund mangelnder Mitwirkung oder Konkretisierung hätte daher erst nach Durchführung eines den Mindestanforderungen entsprechenden Ermittlungsverfahrens und eines Vorhalts zu erfolgen, sofern die Behauptungen nicht völlig unwahrscheinlich seien.

Im gegenständlichen Fall habe die Bf. die Behauptung aufgestellt, dass sie - wie auch der gesamte A. Konzern - profitabel sei und die beantragten Ratenzahlungen (EUR 577.669,44 laut revidiertem Zahlungsplan bzw. EUR 317.718,19 laut ursprünglich beantragtem Zahlungsplan) aus den prognostizierten Spieleinnahmen der Beschwerdeführerin und des A. Konzerns beglichen werden könnten. Dass diese

Behauptung der Wirklichkeit entspreche, ergebe sich schon aus dem veröffentlichten konsolidierten Jahresabschluss 2015 des A. Konzerns (Beilage), da im Jahr 2015 Umsatzerlöse von rund CAD 1,37 Mrd. und ein Gewinn von rund CAD 239 Mio. erzielt worden seien.

Dass diese Behauptung der Wirklichkeit entspreche, ergebe sich darüber hinaus auch aus den in der Selbstanzeige vom 11.1.2016 offengelegten Zahlen (Punkt 3.2.4), da die Bf. im Zeitraum Jänner bis November 2015 Einnahmen von österreichischen Spielern in Höhe von rund EUR 16,2 Mio. generiert habe. Somit habe die Bf. in diesem Zeitraum durchschnittlich pro Monat rund EUR 1.472.000,00 von österreichischen Spielern erzielt. Da sie ihre Dienste nicht nur österreichischen Spielern anbiete, könne sie die beantragten Ratenzahlungen ohne weiteres aus den weltweiten Spieleinnahmen begleichen. Darüber hinaus könne als bekannt vorausgesetzt werden, dass ein Glücksspielanbieter ausschließlich Bareinnahmen erziele.

Somit habe die Bf. unstrittig eine Behauptung aufgestellt, die der Wirklichkeit entsprechen könne, und die Abgabenbehörde hätte daher nicht ohne weiteres Ermittlungsverfahren den Antrag auf Ratenzahlung als unbegründet abweisen dürfen.

Zudem hätten die rechtlichen Vertreter der Beschwerdeführerin telefonisch die Frage an Organwalter des Finanzamts gerichtet, ob weitere Informationen oder Unterlagen zur Entscheidung über den Antrag notwendig seien, was von den Organwaltern verneint worden sei. Daher erscheine es unverständlich, dass die Abgabenbehörde ihren Bescheid nunmehr damit begründe, nicht über ausreichend Informationen zu verfügen.

3. Vorliegen erheblicher Härte

Eine erhebliche Härte liege nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur in dem Extremfall vor, in dem durch die Abgabentrückung der Lebensunterhalt des Abgabepflichtigen gefährdet wäre (VwGH 12.7.1967, 612/67), sondern bereits in jenen Fällen, in denen die sofortige Entrichtung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden könne (VwGH 25.6.1975, 926/75).

Darüber hinaus sei von einer erheblichen Härte auch dann auszugehen, wenn der Abgabepflichtige sich auf besondere Zahlungspflichten nicht rechtzeitig habe einstellen können (VwGH 4.6.1986, 84/13/0290) und am Fälligkeitstag weder über ausreichende Mittel verfüge noch in der Lage sei, diese auf zumutbare Weise zu beschaffen (*Stoll*, BAO, 2247 mwN). Eine Verschleuderung des Vermögens dürfe keinesfalls gefordert werden (VwGH 25.11.1983, 83/17/0114; VwGH 18.6.1993, 91/17/0041).

Im gegenständlichen Fall würde die sofortige Entrichtung des gesamten Abgabebetrages den Bestand der Erwerbsquelle der Bf. ernsthaft gefährden. Dass sie nicht in der Lage sei, den noch ausstehenden Betrag in Höhe von EUR 6.354.363,80 sofort in voller Höhe zu begleichen, ergebe sich schon bei gebührender Berücksichtigung ihrer aus Österreich stammenden Einnahmen im Zeitraum Jänner bis November 2015, welche laut

Selbstanzeige rund EUR 16.190.000,00 ausgemacht hätten, und der Einnahmen laut monatlichen Abgabemeldungen für die folgenden Monate.

Es sei auch nicht möglich, die Einnahmen der Bf. aus anderen Ländern kurzfristig zur Tilgung österreichischer Abgabenverbindlichkeiten zu verwenden, da diese bereits für die Bezahlung der Betriebskosten und anderer finanzieller Verpflichtungen des A. Konzerns einkalkuliert worden seien. Da die Abgabenschuld für die Bf. unerwartet aufgetreten sei, sei sie auch nicht in der Lage gewesen, für diese Verbindlichkeit in Planungsrechnungen und Jahresabschlüssen ausreichend Vorsorge zu treffen. Das unerwartete Auftreten der Abgabenschuld, welches zur Folge gehabt habe, dass sich die Bf. darauf nicht rechtzeitig einstellen habe können, spreche neben der Gefährdung des Bestands der Erwerbsquelle ebenfalls für das Vorliegen einer erheblichen Härte.

Die Beschwerdeführerin habe auch nicht die Möglichkeit, durch Auflösung von Gewinnrücklagen oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen die gesamte Abgabenschuld sofort zu begleichen, ohne hierdurch den Fortbestand ihres Unternehmens ernsthaft zu gefährden.

Zur Glaubhaftmachung des Vorliegens einer erheblichen Härte würden im Folgenden die Vermögens- und Einkommenslage der Bf. als konsolidiertes Mitglied des A. Konzerns und des A. Konzerns selbst dargestellt:

(a) Vermögens und Einkommenslage der Bf.

Der Jahresabschluss der Bf. für das Jahr 2015 sei bis dato nicht veröffentlicht worden. Nach dem Entwurf des Jahresabschlusses habe sie im Geschäftsjahr 2015 (1.1.2015 - 31.12.2015) mit Umsatzerlösen in Höhe von rund EUR 160,1 Mio. einen Gewinn von rund EUR 10,3 Mio. erzielt. Wenngleich Barmittel in Höhe von rund EUR 19,2 Mio. und Wertpapiere des Umlaufvermögens in Höhe von rund EUR 28,8 Mio. vorhanden seien, könnten diese Mittel nicht verwendet werden, um den geschuldeten Abgabebetrag sofort in voller Höhe zu entrichten, da sie die Einzahlungen der Kunden in Höhe von insgesamt rund EUR 46,2 Mio. decken müssten und somit nicht frei verfügbar seien.

Sofern die Abgabenbehörde die Vorlage des Entwurfs des Jahresabschlusses für notwendig erachte, könne dieser vorgelegt werden.

(b) Vermögens und Einkommenslage des A. Konzerns

i) Der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss 2015 des A. Konzerns werde vorgelegt. Aus diesem gehe hervor, dass der A. Konzern mit seinen Tochtergesellschaften (Seite 41) eine bedeutende weltweite Geschäftstätigkeit entfalte. Dies gehe bereits aus den folgenden Kennzahlen (jeweils gerundet) hervor:

- Weltweite Umsatzerlöse 2015: CAD 1,37 Mrd. (siehe Seite 6 des Jahresabschlusses);
- Gewinn 2015: CAD 239 Mio. (Seite 6);
- Nettovermögen zum 31.12.2015: CAD 2,8 Mrd. (Seite 8).

ii) Allerdings bestünden einige kurzfristige Verbindlichkeiten, aufgrund derer der A. Konzern keine überschüssigen frei verfügbaren Barmittel (Kassenbestand) besitze. Wie dem Jahresabschluss auf Seite 8 zu entnehmen sei, betrügen diese kurzfristigen Verbindlichkeiten (current liabilities) zum 31.12.2015 in Summe CAD 1,068 Mrd.

iii) Obwohl der Jahresabschluss zum Bilanzstichtag am 31.12.2015 das Umlaufvermögen in Bezug auf Barmittel mit CAD 380 Mio. und in Bezug auf Wertpapiere und Anteile mit CAD 426 Mio. ausweise (Seite 8), könne der Großteil dieser Vermögensgegenstände daher nicht einfach zur Begleichung unerwarteter Kosten, wie der österreichischen Glücksspielabgaben, verwendet werden. Dafür seien vor allem zwei Gründe ausschlaggebend:

- Der Großteil der verfügbaren Mittel müsse einbehalten werden, da dies eine Bedingung der Glücksspiellizenzen sei, auf Basis derer der A. Konzern seine Geschäftstätigkeit entfalte. Dies solle gewährleisten, dass die Einzahlungen der Kunden („Customer deposits“) in Höhe von insgesamt CAD 614 Mio. zum 31.12.2015 gedeckt seien (Seite 8).

- Ein beträchtlicher Betrag (CAD 153,5 Mio. bzw. USD 110,9 Mio.) müsse gemäß den rechtlichen Vereinbarungen auf die Seite gelegt werden, um die im ersten Quartal 2017 fällige Zahlung des gestundeten Kaufpreises für den Konzern in Höhe von USD 400 Mio. zu begleichen.

iv) Die Cashflow Prognosen betreffend den A.-Konzern für die Jahre 2016 und 2017 würden als Beilage vorgelegt. Sie würden zeigen, dass derzeit ein negativer Cashflow im ersten Quartal 2017 prognostiziert sei. Dies ergebe sich aus der rechtlichen Verpflichtung, die Zahlung des gestundeten Kaufpreises in Höhe von USD 400 Mio., welche von der Käuferin im Zusammenhang mit dem Erwerb des Konzerns am 1.2.2017 geleistet werden müsse, zu finanzieren. Hinsichtlich dieser Verpflichtung sei Folgendes zu bemerken:

- Wie in Anmerkung 17 zum Jahresabschluss (Seite 42) bemerkt, sei der A. Konzern verpflichtet, 35% seiner überschüssigen monatlichen Cashflows auf die Seite zu legen, um die Zahlung des gestundeten Kaufpreises zu finanzieren.

- Am Jahresende 2015 habe der A. Konzern bereits USD 110,9 Mio. zurückgelegt gehabt. Dieser Betrag werde sich bis zum Ende des Jahres 2016 voraussichtlich auf USD 189,6 Mio. erhöhen.

- Auf Basis der Cashflow Prognosen müsse der A. Konzern zum einen alle verfügbaren Cashflows aus der operativen Tätigkeit 2016 verwenden und zum anderen zusätzliche Mittel in Höhe von UDS 106 Mio. vor 1.2.2017 aufbringen, um die Zahlung finanzieren zu können. Die zusätzlichen Mittel sollten durch Veräußerung von Vermögensgegenständen und/oder eine Außenfinanzierung aufgebracht werden.

v) Während der A. Konzern zuversichtlich sei, dass er über ausreichende Mittel verfügen werde, um seiner Verpflichtung zur Entrichtung des gestundeten Kaufpreises nachzukommen, bestehe ein eindeutiger Bedarf, einen möglichst hohen Betrag des verfügbaren operativen Cashflows zu erhalten, um jenen Betrag, der anderweitig durch

Veräußerung von Vermögensgegenständen und/oder eine Außenfinanzierung aufgebracht werden müsse, möglichst zu reduzieren.

vi) Darüber hinaus müsse der A.-Konzern unter den Bedingungen der bestehenden Fremdfinanzierung nicht nur monatliche Rückzahlungen leisten, sondern sei auch im Rahmen einer „Cash-Sweep“ Vereinbarung verpflichtet, jedes Jahr im März liquide Mittel abzuführen. Der Betrag dieser Mittel hänge von dem überschüssigen Cashflow / der Verschuldungsquote des Vorjahres ab. Aus den Cashflow Prognosen seien die beträchtlichen Mittelabflüsse im März 2016 in Höhe von USD 27,6 Mio. und im März 2017 in Höhe von USD 122,4 Mio. ersichtlich.

vii) Schließlich habe der A. Konzern aufgrund einer vorläufigen Entscheidung eines Gerichts in Kentucky, welche im Dezember 2015 ergangen sei und eine Klage des Bundesstaates Kentucky gegen den A. Konzern zum Gegenstand gehabt habe, eine Anleihe in Höhe von USD 100 Mio. begeben müssen. Dies habe die Verpfändung von verfügbarem Kapital sowie Barmitteln im Wert von USD 35 Mio. (später erhöht auf USD 40 Mio.) vorausgesetzt. Die verpfändeten Barmittel seien von der Kennzahl „Cash end of year/quarter“ laut Beilage noch nicht abgezogen, sodass beispielsweise am Ende des ersten Quartals 2016 die verfügbaren Barmittel lediglich USD 49,1 Mio. betrügen (USD 84,5 Mio. abzüglich USD 35 Mio.).

Im Ergebnis würde daher die sofortige Entrichtung der Abgabenschuld in voller Höhe, welche die Bf. trotz zumutbarer Vorsorge nicht vorhersehen habe können, zu einer schweren Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit ihrerseits führen, weshalb unstrittig eine erhebliche Härte iSd § 212 BAO vorliege.

4. Keine Gefährdung der Einbringlichkeit

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handle es sich bei dem Tatbestandsmerkmal der Gefährdung der Einbringlichkeit um ein Vorstadium der wirtschaftlichen Entwicklung, in dem bereits eine Tendenz erkennbar sei, dass die Abgaben nicht oder nicht voll bezahlt werden könnten (VwGH 26.1.1989, 88/16115). Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliege, sei aufgrund einer Gegenüberstellung der Abgabenverbindlichkeit und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser Verbindlichkeit zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen (VwGH 8.2.1989, 88/13/0100).

Die Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit sei jedoch nur dann gerechtfertigt, wenn Anhaltspunkte tatsächlicher Art vorlägen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094). Daher seien gegebenenfalls entsprechende betriebswirtschaftliche Analysen im Rahmen eines ordnungsgemäß durchgeführten Verwaltungsverfahrens erforderlich. Keinesfalls genüge ein bloß möglicher Abgabenausfall, wenn die Möglichkeiten nicht begründet seien. Vielmehr müssten Tatsachen vorliegen, die dafür sprächen, dass das konkrete Risiko eines Ausfalles das übliche Gläubigerrisiko übersteige (Stoll, BAO, 2250; VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

Im gegenständlichen Fall sei bei der Beschwerdeführerin keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar, die darauf hindeute, dass Abgaben nicht vollständig bezahlt werden könnten. Vielmehr seien die jährlichen weltweiten Einnahmen beträchtlich und darüber hinaus sei die Bf. Mitglied eines profitablen Konzerns.

Darüber hinaus lege sie die revidierte Patronatserklärung der A. Inc. zu ihren Gunsten vor (Beilage), welche bestätige, dass A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mittel sorgen werde, damit der Zahlungsplan jedenfalls eingehalten werden könne. Aus der revidierten Patronatserklärung gehe hervor, dass der Konzern einen Cashpool betreibe, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne.

Eine sofortige volle Entrichtung sei somit zwar im Hinblick auf kurzfristige Verbindlichkeiten des Konzerns nicht möglich. Der Zahlungsplan bis März 2017 sei aber sorgfältig durchdacht und unter Beachtung sämtlicher finanzieller Möglichkeiten erstellt worden, weshalb die beantragten Raten jedenfalls aufgebracht werden könnten.

Schließlich habe die Bf. bereits demonstriert, dass sie ihren steuerlichen Verpflichtungen in Österreich nachkommen wolle und die monatlichen Abgaben entrichten könne, da sie bereits die ersten Ratenzahlungen geleistet habe und für den Zeitraum Dezember 2015 bis März 2016 fristgerecht Abgabemeldungen vorgelegt und fristgerecht die Glücksspielabgaben entrichtet habe.

5. Ausübung des Ermessens

Da im gegenständlichen Fall die sofortige Entrichtung des gesamten Abgabenbetrages eine erhebliche Härte für die Bf. bedeute und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet werde, lägen die beiden gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen vor. Im Folgenden werde dargelegt, dass die Abgabenbehörde bei Beurteilung des Antrages auf Ratenzahlung das ihr zustehende Ermessen im Sinne der Beschwerdeführerin auszuüben habe.

Wie Ermessen auszuüben sei, bestimme im Steuerrecht § 20 BAO: Ermessensentscheidungen seien nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeit bedeute dabei die Berücksichtigung der Interessen des Steuerpflichtigen. Zweckmäßigkeit bedeute die Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben (VwGH 11.2.1965, 1487/64; *Ehrke-Rabel*, in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ Rz 33). Zur Zweckmäßigkeit gehöre auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie.

Die sofortige Entrichtung der vollständigen Abgabenschuld würde voraussetzen, dass das gesamte Geschäft/Geschäftsteile in einzelnen Ländern kurzfristig veräußert werde/würden. Abgesehen von der Frage, wie kurzfristig eine solche Veräußerung möglich wäre, müsste der Verkauf wohl deutlich unter dem Wert erfolgen. Außerdem müsste die Bf. in der Folge ihre profitable Geschäftstätigkeit einstellen. Das erhebliche Interesse der Bf. sei daher offensichtlich.

Allerdings spreche nicht nur das Interesse des Steuerpflichtigen, sondern auch das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben für die Gewährung der Ratenzahlung. Die Bewilligung des Ratenzahlungsantrages hätte zur Folge, dass die Abgabenbehörde den ausstehenden Abgabenbetrag in Raten zuzüglich der gesetzlichen Stundungszinsen mit relativ geringem Verwaltungsaufwand erhalte. Wäre die sofortige Entrichtung möglich gewesen, die sowohl im öffentlichen Interesse als auch im Interesse der Beschwerdeführerin gewesen wäre, so wäre kein Antrag auf Ratenzahlung erforderlich gewesen. Angesichts des Umstandes, dass die Abgaben nicht sofort eingebracht werden könnten, liege die Entrichtung in Raten also nicht nur im Interesse der Bf., sondern auch im öffentlichen Interesse.

Auch die Verwaltungsökonomie spreche für die Bewilligung der Ratenzahlung, da sich ein aufwändiges Abgaben- und Vollstreckungsverfahren dadurch erübrige.

Schließlich sprächen nach Ansicht der Bf. auch die besonderen Umstände des vorliegenden Falles für die Ausübung des Ermessens in ihrem Sinne:

- Der Bf. sei die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben erst im Dezember 2015 bewusst geworden, daher habe sie keine Vorsorge für diese Verbindlichkeiten treffen können. Nach der Judikatur spiele es für die Beurteilung der erheblichen Härte durchaus eine Rolle, ob der Abgabepflichtige sich rechtzeitig auf besondere Zahlungspflichten einstellen habe können. Die Unkenntnis der österreichischen Abgabenvorschriften sei nicht nur glaubhaft, sondern auch verständlich, da die Geschäftsführer erst 2014 bestellt worden seien und nicht die österreichische Staatsbürgerschaft besäßen.
- Die Bf. habe umgehend nach Bekanntwerden der Abgabepflicht eine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG erstattet und sei bereit, sämtliche Unterlagen vorzulegen, die die Abgabenbehörde zur Beurteilung des Ratenzahlungsantrages benötige.
- Die vorherigen Eigentümer der Bf. seien gemäß dem Kaufvertrag verpflichtet, einen großen Teil der geschuldeten Glücksspielabgaben wirtschaftlich zu tragen. Aus diesem Grund sei bereits ein Anspruch gegen die vorherigen Eigentümer geltend gemacht worden, welcher die Glücksspielabgaben für Zeiträume vor 1.8.2014 umfasse. Die vorherigen Eigentümer hätten A. Inc. jedoch darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Anspruch bestritten werde, weshalb A. Inc. erwarte, dass es bis zur tatsächlichen Durchsetzung des Anspruches und bis zum tatsächlichen Einlangen des Betrages noch eine gewisse Zeit dauere. Sobald der Betrag einlange, werde die Bf. ihn unverzüglich verwenden, um die Abgabenschulden zu begleichen.

6. Antrag

Aus den oben genannten Gründen stelle die Bf. die Anträge,

- 1) eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO abzuhalten; und
- 2) der Beschwerde stattzugeben und die Zahlung der noch nicht entrichteten Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.2.2012 bis 30.11.2015 in Höhe von insgesamt EUR 6.354.363,81 in Raten wie folgt zu bewilligen:

30.05.2016	577.669,44
30.06.2016	577.669,44
30.07.2016	577.669,44
30.08.2016	577.669,44
30.09.2016	577.669,44
30.10.2016	577.669,44
30.11.2016	577.669,44
30.12.2016	577.669,44
30.01.2017	577.669,44
28.02.2017	577.669,44
30.03.2017	577.669,44
Summe	6.354.363,81

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.6.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ebenfalls als unbegründet ab und führte aus:

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO könne auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229 BAO) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hierzu in Betracht kämen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werde.

Tatbestandsvoraussetzung der Gewährung von Zahlungserleichterungen nach § 212 Abs. 1 BAO sei somit sowohl das Vorliegen einer erheblichen Härte im Fall der sofortigen oder sofortigen vollen Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen als auch die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub. Seien alle Voraussetzungen für Zahlungserleichterungen gegeben, so liege die Bewilligung im Ermessen der Behörde.

Der Abgabepflichtige habe im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224; VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112; ua.). Er habe nicht nur das Vorliegen einer erheblichen Härte, sondern auch darzulegen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet sei (vgl. VwGH 20.9.2001,

2001/15/0056; VwGH 17.12.1996, 96/14/0037). Diese Umstände habe er aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage darzulegen. Komme der Abgabepflichtige als Begünstigungswerber diesen Mindestanforderungen, die an den Antrag zu stellen seien, nicht nach, habe er mit dessen Abweisung (als zwingende Entscheidung, kein Ermessen) zu rechnen (VwGH 18.2.2000, 99/17/0416).

Das Tatbestandsmerkmal der erheblichen Härte sei schon dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung dem Abgabepflichtigen, gemessen an seinen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden könne (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

Bei einer Gefährdung handle es sich um das Vorstadium eines Abgabenausfalles, in dem eine Tendenz erkennbar sei, dass die Abgabe nicht bezahlt werden werde. Für diese Gefährdung müsse es Anhaltspunkte tatsächlicher Art geben, sie dürfe nicht nur vermutet werden (VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). Schlechte Einkommens- und Vermögensverhältnisse, voraussehbar geringes künftiges Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen seien Gegebenheiten, die es im Allgemeinen rechtfertigen würden, eine Gefährdung der Einbringlichkeit anzunehmen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

Die Bf. wende sich gegen die Abweisung ihres Ansuchens mangels Vorliegens einer erheblichen Härte und wegen Gefährdung der Einbringlichkeit. Die Behörde hätte ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchzuführen gehabt. Dazu werde auf die Richtlinien für die Abgabeneinhebung verwiesen und aus diesen zitiert.

In der Beschwerde werde unter vorangestellter Judikatur die erhebliche Härte damit begründet, dass die sofortige Entrichtung des gesamten Abgabebetrages den Bestand der Erwerbsquelle der Bf. ernsthaft gefährde; bei gebührender Berücksichtigung ihrer aus Österreich stammenden Einnahmen im Zeitraum Jänner bis November 2015, welche laut Selbstanzeige rund EUR 16.190.000,00 ausmachen würden, und der Einnahmen laut monatlicher Abgabemeldungen für die folgenden Monate, ergebe sich, dass die Bf. nicht in der Lage sei, den noch aushaftenden Betrag in Höhe von EUR 5.776.694,85 sofort in voller Höhe zu begleichen; es sei auch nicht möglich, ihre Einnahmen aus anderen Ländern kurzfristig zur Tilgung österreichischer Abgabenverbindlichkeiten zu verwenden, da diese bereits für die Bezahlung der Betriebskosten und anderer finanzieller Verpflichtungen des A. Konzerns einkalkuliert worden seien; die Abgabenschuld sei für die Bf. unerwartet aufgetreten, deshalb sei sie auch nicht in der Lage gewesen, für diese Verbindlichkeit in Planungsrechnungen und Jahresabschlüssen ausreichend Vorsorge zu treffen; die Bf. habe auch nicht die Möglichkeit, durch Auflösung von Gewinnrücklagen oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen die gesamte Abgabenschuld sofort zu begleichen, ohne hierdurch den Fortbestand ihres Unternehmens ernsthaft zu gefährden; zur Glaubhaftmachung des Vorliegens einer erheblichen Härte stelle die Bf. die Vermögens- und Einkommenslage als konsolidiertes Mitglied des A. Konzerns

und des A. Konzerns selbst dar: Nach dem Entwurf des Jahresabschlusses für 2015 (1.1.2015 - 31.12.2015) habe die Bf. bei Umsatzerlösen in Höhe von rund EUR 160,1 Mio. einen Gewinn von rund EUR 10,3 Mio. erzielt, wenngleich Barmittel in Höhe von rund EUR 19,2 Mio. und Wertpapiere des Umlaufvermögens in Höhe von rund EUR 28,8 Mio. vorhanden seien, könnten diese Mittel nicht verwendet werden, um den geschuldeten Abgabebetrag sofort in voller Höhe zu entrichten, da sie die Einzahlungen der Kunden in Höhe von insgesamt rund EUR 46,2 Mio. decken müssten und somit nicht frei verfügbar seien; der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss 2015 des A. Konzerns sei als Beilage vorgelegt und dazu ausgeführt worden, dass der A. Konzern mit seinen Tochtergesellschaften eine bedeutende weltweite Geschäftstätigkeit entfalte; der Großteil der verfügbaren Mittel müsste einbehalten werden, da dies eine Bedingung der Glücksspiellizenzen sei; die Cashflow Prognosen betreffend den A. Konzern für die Jahre 2016 und 2017 seien als Beilage vorgelegt worden; sie zeigten, dass derzeit ein negativer Cashflow im ersten Quartal 2017 prognostiziert sei; dies ergebe sich aus der rechtlichen Verpflichtung, die Zahlung des gestundeten Kaufpreises in Höhe von USD 400 Mio., welche von der Käuferin im Zusammenhang mit dem Erwerb des Konzerns am 1.2.2017 geleistet werden müsse, zu finanzieren; der A. Konzern sei zuversichtlich, dass er über ausreichende Mittel verfügen werde, um seiner Verpflichtung zur Entrichtung des gestundeten Kaufpreises nachzukommen; es bestünde ein eindeutiger Bedarf, einen möglichst hohen Betrag des verfügbaren operativen Cashflows zu erhalten; auch im Rahmen einer „Cash-Sweep“ Vereinbarung müssten jedes Jahr im März liquide Mittel abgeführt werden (März 2016 USD 27,6 Mio. und im März 2017 USD 122,4 Mio.); wegen einer Klage des Bundesstaates Kentucky gegen den A. Konzern habe eine Anleihe von USD 100 Mio. begeben werden müssen mit einer Verpfändung von verfügbarem Kapital sowie Barmitteln im Wert von USD 35 Mio. (später erhöht auf USD 40 Mio.).

In der Beschwerde werde unter vorangestellter Judikatur die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit damit begründet, dass bei der Bf. keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar sei, die auf eine nicht vollständige Bezahlung der Abgaben hindeuten könne; die jährlichen weltweiten Einnahmen seien beträchtlich und darüber hinaus sei die Bf. Mitglied eines profitablen Konzerns; vorgelegt worden sei als Beilage die revidierte Patronatserklärung der A. Inc. zu ihren Gunsten, welche das Sorgen der A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mittel zur Einhaltung des Zahlungsplanes bestätige und aus der das Betreiben eines Cashpools durch den Konzern hervorgehe, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne.

Zusammengefasst werde in der Beschwerde die erhebliche Härte mit einer ernsthaften Gefährdung des Bestandes der Erwerbsquelle argumentiert und der Abgabenrückstand in Relation zu den Einnahmen 01-11/2015 aus Österreich gebracht. Die Verwendung von Einnahmen aus anderen Ländern seien verplant, die Abgabenschuld sei trotz zumutbarer Sorgfalt unerwartet aufgetreten ohne Vorsorgemöglichkeit. Gewinnrücklagenauflösung und Betriebsvermögensveräußerungen gefährden den Unternehmensfortbestand und die

Vermögens- und Einkommenslage des A. Konzerns sei unter Vorlage des konsolidierten Jahresabschlusses 2015 des A. Konzerns erörtert worden.

Weshalb der Abgabenrückstand zu den Einnahmen aus Österreich in Relation gesetzt werde, sei ohne Begründung erfolgt. Der Einwand, die Abgabenschuld sei trotz zumutbarer Sorgfalt unerwartet aufgetreten ohne Vorsorgemöglichkeit, werde ohne jede Begründung vorgebracht.

Dem stehe auch das Vorbringen über den Unternehmenserwerb 2014 entgegen, der vertraglichen Abgabenzahlungspflicht der bisherigen Eigentümer und der Bestreitung des Anspruches durch diese. Anzuerkennende berechnete Interessen an der Erhaltung und am Bestand der zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen seien nicht genannt worden.

Die amtswegige Ermittlungspflicht sei - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht verletzt worden. Einerseits schreibe die Bf. selbst, dass bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehörten, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund trete und ihn die Behauptungslast und die diesbezügliche Konkretisierungspflicht treffe. Andererseits habe der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne (VwGH 26.2.2002, 2000/17/0252). Dem Antragsteller falle die Behauptungslast und diesbezügliche Konkretisierungspflicht (erhöhte Mitwirkungspflicht) zu. Er habe alle maßgeblichen Umstände überzeugend darzulegen (VwGH 28.2.2000, 99/17/0416; VwGH 23.10.2000, 2000/17/0069). Die Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung, nämlich das Vorliegen einer erheblichen Härte und der Umstand, dass die Einbringung der Abgabe nicht gefährdet sei, habe der Abgabepflichtige aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend darzulegen (VwGH 26.2.2001, 2000/17/0252; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056). Nur Behauptungen, die durchaus der Wirklichkeit entsprechen könnten, bei denen aber die Abgabenbehörde die Auffassung vertrete, dass sie zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen seien, erforderten ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, in dem der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert werde (VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

Zusammengefasst sei nach dem Beschwerdevorbringen die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet, weil keine auf eine nicht vollständige Bezahlung der Abgaben hindeutende wirtschaftliche Entwicklung absehbar sei, die jährlichen weltweiten Einnahmen der Bf. seien beträchtlich, sie sei Mitglied eines profitablen Konzerns und die revidierte Patronatserklärung der A. Inc., welche das Sorgen der A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln bestätige und aus dem das Betreiben eines Cashpools durch den Konzern hervorgehe, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne.

Zur Nichtgefährdung der Einbringlichkeit sei lediglich ein allgemeines Vorbringen erstattet worden.

Das Argument, es sei keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar, die darauf hindeute, dass Abgaben nicht vollständig bezahlt werden könnten, werde nicht schlüssig begründet. Der Einwand, die jährlichen weltweiten Einnahmen seien beträchtlich und der Konzern sei profitabel, lasse eine Aussage für den beantragten Ratenzahlungszeitraum vermissen. Auch die an die Bf. gerichtete (revidierte) Patronatserklärung sei nicht geeignet, die Einbringlichkeit zu garantieren, zumal die Abgabenbehörde dadurch keinen gesicherten Zugriff auf verwertbares Vermögen in Höhe des offenen Abgabenbetrages erhalte.

Eine qualifizierte Besicherung des Abgabenanspruchs könnte allenfalls durch die Vorlage einer Bankgarantie eines inländischen Kreditinstituts bewirkt werden. Wenn die Bf. ausführe, dass weder sie noch der A. Konzern eine Bankgarantie für den geschuldeten Abgabenbetrag erhalten könnten, da die Banken dafür eine Verpfändung von Barmitteln verlangten und diese nicht mehr zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung stünden, zeige eindeutig die knappe finanzielle Situation.

Das Vorliegen einer erheblichen Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe seien die kumulativen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung. Erst bei Vorliegen beider Voraussetzungen liege die Bewilligung einer Zahlungserleichterung im Ermessen der Behörde. Mangels Zutreffens der rechtlichen Voraussetzungen bleibe für eine Ermessensentscheidung kein Raum und sei auf das diesbezügliche Vorbringen nicht einzugehen gewesen.

Mit Schreiben vom 25.7.2016 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte (nach Punkt 1.: Zulässigkeit und Punkt 2.: Sachverhalt und Verfahrensgang) ergänzend vor:

3. Begründung

3.1 Vorbemerkung

Gemäß § 212 BAO könne die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Entrichtung von bereits fälligen Abgaben in Raten bewilligen, sofern

- i) die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre; und
- ii) die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werde.

Im Antrag auf Ratenzahlung habe die Bf. vorgebracht, dass eine erhebliche Härte aufgrund eines kurzfristigen Mangels an ausreichenden liquiden Mitteln gegeben sei und aufgrund einer positiven Einkommensprognose von einer Gefährdung der Einbringlichkeit nicht gesprochen werden könne.

Der kurzfristige Mangel an liquiden Mitteln sei damit begründet worden, dass die Bf. - wie auch die vier anderen Konzerngesellschaften - in einer Transaktion von A. Inc. („Käuferin“) erworben worden sei, welche am 1.8.2014 abgeschlossen worden sei. Während der Kaufverhandlungen seien der Käuferin Glücksspielabgabenschulden in Österreich nicht mitgeteilt worden und auch sonst nicht bekannt geworden. Aus diesem Grund mache die Käuferin einen rechtlichen Anspruch auf Zahlung der Glücksspielabgaben, die aus Zeiträumen vor Erwerb der Bf. resultierten, gegen die Verkäufer geltend.

Der Käuferin und der Bf. sei erst im Dezember 2015 bekannt geworden, dass in Österreich Glücksspielabgaben zu entrichten seien. Dies habe nach Konsultation von rechtlichen Beratern umgehend zur Einreichung einer Selbstanzeige geführt. Da die Problematik erst im Dezember 2015 bewusst geworden sei, hätten diese Zahlungsverpflichtungen auch nicht in Geschäftsplänen oder Cashflow-Prognosen berücksichtigt werden können.

Die mangelnde Gefährdung der Einbringlichkeit habe die Bf. in ihrem Antrag damit begründet, dass sie - wie auch der gesamte A. Konzern - derzeit profitabel sei, sodass die monatlichen Raten bezahlt werden könnten.

Darüber hinaus habe sie die ursprüngliche Patronatserklärung zu ihren Gunsten vorgelegt, welche bestätige, dass A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen werde, damit der Zahlungsplan jedenfalls eingehalten werden könne. Mit der Beschwerde vom 6.5.2016 habe die Bf. eine revidierte Patronatserklärung der A. Inc. vom 5.5.2016 vorgelegt („revidierte Patronatserklärung“). Diese beziehe sich ausdrücklich auf den revidierten Zahlungsplan und bestätige auch die Informationen zu den Cashflows des A. Konzerns.

Den abweisenden Bescheid vom 31.3.2016 habe die Abgabenbehörde im Wesentlichen damit begründet, dass sie ohne detaillierte Gewinnprognosen und konkrete Darstellung der Vermögenssituation der Bf. nicht in der Lage wäre, zu beurteilen, ob eine Bewilligung der beantragten Zahlungserleichterungen keine Gefährdung der Einbringlichkeit zur Folge hätte. Sie habe im Ergebnis jedoch weder das Vorliegen einer erheblichen Härte verneint noch komme sie zu dem Ergebnis, dass die Einbringlichkeit gefährdet werde.

Wie bereits in der Beschwerde vom 6.5.2016 dargelegt (siehe Punkt 2.2), habe die Abgabenbehörde ihre Ermittlungspflicht verletzt, da sie ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens den Antrag der Beschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen habe. Denn nach einem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18.10.2005 (Richtlinien für die Abgabeneinhebung „RAE“), sei die Abgabenbehörde nicht berechtigt, sich über die von einem Abgabepflichtigen aufgestellten Behauptungen ohne jedes Ermittlungsverfahren hinwegzusetzen (RAE Rz 207). Vielmehr hätte sie, insbesondere in einem Fall wie dem vorliegenden, die Bf. zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung auffordern müssen, da ihre Behauptungen jedenfalls der Wirklichkeit entsprechen hätten können (vgl. RAE Rz 207 unter Verweis auf VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

Erst nach einer derartigen Aufforderung und nach Unterbleiben der Vorlage von Unterlagen, welche die Behauptungen der Bf. stützen hätten können, hätte die Abgabenbehörde den Antrag abweisen dürfen.

3.2 Begründungsmangel

Gemäß § 270 BAO habe die Abgabenbehörde auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihr im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangten, Bedacht zu nehmen, selbst wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt werde. Dies gelte sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände. Es bestehe somit im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot.

Aus diesem Grund habe die Bf. mit ihrer Beschwerde vom 6.5.2018 auch zusätzliche Unterlagen vorgelegt, aus welchen hervorgehe, dass die Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen erfüllt seien. Neben der revidierten Patronatserklärung seien auch der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss des A. Konzerns und die Cashflow Prognosen betreffend den A. Konzern für die Jahre 2016 und 2017 vorgelegt worden.

Die Begründung des bekämpften Bescheides beschränke sich jedoch darauf, das Vorbringen der Bf. zusammenzufassen, die vorgelegten Beilagen zu erwähnen und Rechtssätze aus Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes („VwGH“) zu zitieren, ohne eine Beweiswürdigung und eine nachvollziehbare rechtliche Beurteilung. Lediglich, dass die Abgabenbehörde die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet sehe, könne aus der Begründung entnommen werden, wobei sie sich auf diese Feststellung beschränke, ohne sie näher zu begründen.

Das in § 93 Abs. 3 lit. a BAO für Bescheide normierte Erfordernis einer Begründung gelte unstrittig auch für Beschwerdeentscheidungen (*Ritz*, BAO⁵ § 262 Rz 2). Dieses Erfordernis bedeute nicht nur, dass die Beschwerdeentscheidung irgendeine Begründung enthalten müsse, sondern stelle aus rechtsstaatlichen Erwägungen auch inhaltliche Mindestanforderungen an eine Begründung. Erst die Begründung mache den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar und sei daher für effektiven Rechtsschutz von grundlegender Bedeutung (*Beiser*, Steuern¹⁰ Tz 761).

Zentrale Elemente einer diesen Anforderungen genügenden Begründung seien (*Ritz*, BAO⁵ § 93 Rz 11f mit Nachweisen aus der Judikatur des VwGH):

- die Anführung des Sachverhalts, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme;
- Erwägungen, aufgrund derer hervorgehe, warum die Behörde zu der Ansicht gelange, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege (Beweiswürdigung); sowie
- die rechtliche Beurteilung.

Im vorliegenden Fall werde in der Begründung zwar umfassend das Vorbringen der Bf. zusammengefasst und vereinzelt, jedoch kaum substantiiert, in Frage gestellt.

Eine in sich geschlossene Darstellung des festgestellten Sachverhalts sei jedoch keinesfalls ersichtlich. Lediglich bruchstückhaft fänden sich Ausführungen zu einzelnen Sachverhaltselementen, wie der von der Behörde angenommenen Gefährdung der Einbringlichkeit (Seite 4 der Bescheidbegründung). Zur Annahme der Gefährdung der Einbringlichkeit sei die Behörde darüber hinaus ohne tatsächliche Würdigung der vorgelegten Unterlagen gelangt (siehe hierzu auch Punkt 3.3.2 unten), weshalb die Begründung des bekämpften Bescheides mangelhaft sei.

3.3 Inhaltliche Rechtswidrigkeit

3.3.1 Vorliegen erheblicher Härte

In der Beschwerde vom 6.5.2016 habe die Bf. unter Punkt 3 das Vorliegen einer erheblichen Härte im Wesentlichen damit begründet, dass die sofortige volle Entrichtung der Abgabenschuld den Bestand ihrer Erwerbsquelle ernsthaft gefährden würde, weil sie selbst nicht über ausreichend liquide Mittel verfüge und auch von anderen Konzerngesellschaften kurzfristig keine Mittel erhalten könne, und die Abgabenschuld darüber hinaus trotz zumutbarer Sorgfalt vollkommen unerwartet aufgetreten sei. Außerdem habe die Bf. ausgeführt, dass sie auch nicht die Möglichkeit habe, durch Auflösung von Gewinnrücklagen oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen die gesamte Abgabenschuld sofort zu begleichen, ohne hierdurch den Fortbestand ihres Unternehmens ernsthaft zu gefährden.

Zur Glaubhaftmachung des Vorliegens einer erheblichen Härte seien die Vermögens- und Einkommenslage der Bf. als konsolidiertes Mitglied des A. Konzerns und des A. Konzerns selbst dargestellt sowie der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss des A. Konzerns und die Cashflow Prognosen betreffend den A. Konzern für die Jahre 2016 und 2017 vorgelegt worden.

Die Abgabenbehörde bezweifle augenscheinlich, dass die Abgabenschuld trotz zumutbarer Sorgfalt unerwartet aufgetreten sei. Hierzu führe sie nämlich auf Seite 3 der Bescheidbegründung wie folgt aus: *„Dem steht auch das Vorbringen über den Unternehmenserwerb 2014 entgegen, der vertraglichen Abgabenzahlungspflicht der bisherigen Eigentümer und der Bestreitung des Anspruches durch diese.“*

Sofern die Abgabenbehörde damit meine, dass aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung des bisherigen Eigentümers, wonach dieser für sämtlichen Abgabenschulden, welche vor dem Verkauf eines Unternehmens entstanden seien, einzustehen habe, nicht von einem unerwarteten Auftreten der Abgabenschuld auszugehen wäre, sei dies verfehlt. Denn es entspreche der gängigen Praxis, dass der Kaufvertrag bei einem Unternehmenserwerb - vor allem in dieser Größenordnung - stets Klauseln beinhalte, die regeln würden, welche Vertragspartei unvorhergesehene, bzw. im Kaufpreis noch nicht berücksichtigte Verbindlichkeiten (einschließlich Abgabenschulden), die vor dem Erwerb entstanden seien, wirtschaftlich tragen müsse. Keinesfalls könnten derartige Standardgewährleistungsklauseln dahingehend gedeutet werden, dass eine Vertragspartei bei Vertragsabschluss genau über eine bestimmte Abgabenart, welche

in der Vergangenheit zu Unrecht nicht bezahlt worden sei, Bescheid gewusst hätte. Im Gegenteil: Gerade weil die Parteien eben diese Verbindlichkeiten nicht gekannt hätten, hätten sie für den Fall, dass Verbindlichkeiten auftauchen würden, Vorkehrung im Vertrag getroffen. Dass die Abgabe nicht bekannt gewesen sei, überrasche auch nicht, da es sich um eine Abgabe handle, die in vielen Ländern in dieser Ausgestaltung (als Abgabe auf die Teilnahme an Online-Spielen) nicht existiere.

Genauso wenig könne die Bestreitung der vertraglichen Abgabenzahlungspflicht durch die bisherigen Eigentümer dafür sprechen, dass die Abgabenschuld erwartet worden sei. Das Gegenteil sei der Fall.

Die sofortige Entrichtung der Abgabenschuld in voller Höhe, welche die Bf. trotz zumutbarer Vorsorge nicht vorhersehen habe können, würde zu einer schweren Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit der Bf. führen, weshalb unstrittig eine erhebliche Härte iSd § 212 BAO vorliege.

3.3.2 Keine Gefährdung der Einbringlichkeit

Die Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit sei nach der Judikatur des VwGH nur dann gerechtfertigt, wenn Anhaltspunkte tatsächlicher Art vorlägen (VwGH 18.9.2000, 2000/1710094).

Es müssten Tatsachen vorliegen, die dafür sprächen, dass das konkrete Risiko eines Ausfalles das übliche Gläubigerrisiko übersteige (Stoll, BAO 2250; VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

In der Beschwerde vom 6.5.2016 sei unter Punkt 4 dargelegt worden, dass keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar sei, die darauf hindeute, dass Abgaben nicht vollständig bezahlt werden könnten, da die jährlichen weltweiten Einnahmen der Bf. beträchtlich seien und sie darüber hinaus Mitglied eines profitablen Konzerns sei. Zudem sei die revidierte Patronatserklärung der A. Inc. zu Gunsten der Bf. vorgelegt worden, welche bestätige, dass A. Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen werde. Aus der revidierten Patronatserklärung gehe auch hervor, dass der Konzern einen Cashpool betreibe, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne.

Die Abgabenbehörde führe zur Frage der Gefährdung der Einbringlichkeit auf Seite 4 der Bescheidbegründung aus, dass *„lediglich ein allgemeines Vorbringen erstattet“* und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit *„nicht schlüssig begründet“* worden sei. Darüber hinaus lasse der Einwand, *„die jährlichen weltweiten Einnahmen seien beträchtlich und der Konzern sei profitabel, (...) eine Aussage für den beantragten Ratenzahlungszeitraum vermissen.“*

Anhand dieser Aussagen der Abgabenbehörde werde deutlich, dass sich die Abgabenbehörde nicht mit den Argumenten der Bf. und den vorgelegten Unterlagen auseinandergesetzt habe.

In der Beschwerde sei ausführlich die Vermögens- und Einkommenslage der Bf. erläutert worden (siehe Punkt 3.a. der Beschwerde): Im Geschäftsjahr 2015 (1.1.2015 - 31.12.2015) habe sie bei Umsatzerlösen in Höhe von rund USD 569,1 Mio. einen Gewinn von rund USD 105,9 Mio. erzielt.

Darüber hinaus sei auch die Vermögens- und Einkommenslage des A. Konzerns dargestellt worden (siehe Punkt 3.b. der Beschwerde): Er habe im Geschäftsjahr 2015 bei weltweiten Umsatzerlösen in Höhe von rund CAD 1,37 Mrd. einen Gewinn von rund CAD 239 Mio. erzielt. In diesem Zusammenhang sei auch explizit auf Seite 6 des vorgelegten Jahresabschlusses verwiesen worden.

Dass die Abgabenbehörde aus diesen und den weiteren in der Beschwerde genannten Zahlen nicht ablesen könne, dass die beantragten Ratenzahlungen geleistet werden könnten, sei nicht nachvollziehbar. Auch der Umstand, dass die Bf. bereits monatlich Ratenzahlungen entsprechend ihrem Antrag leiste, spreche eindeutig gegen die Auffassung der Abgabenbehörde. Ein stichhaltiger Grund, warum die Einbringlichkeit gefährdet würde, sei nicht genannt worden.

Tatsächlich liege keine Gefährdung der Einbringlichkeit iSd § 212 BAO vor.

3.3.3 Rechtswidrige Unterlassung einer Ermessensentscheidung

Da beide Tatbestandsvoraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung vorlägen, hätte die Abgabenbehörde eine Ermessensentscheidung treffen müssen. Dies habe sie jedoch zu Unrecht unterlassen. Dass die Ermessensentscheidung im Sinne der Bf. auszufallen gehabt hätte, ergebe sich aus den Ausführungen zur Ermessensübung in der Beschwerde (Punkt 5), auf die an dieser Stelle ausdrücklich verwiesen werde.

4. Antrag

Aus den oben genannten Gründen stelle die Bf. die Anträge,

1. gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht;
2. gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung im Senat zu treffen; und
3. der Beschwerde stattzugeben und die Zahlung der noch nicht entrichteten Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.1.2011 bis 30.11.2015 in Raten bis zum 30.3.2017 zu bewilligen.

Anmerkung: Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO sei bereits in der Beschwerde vom 6.5.2016 gestellt worden. Dieser Antrag bleibe weiterhin aufrecht.

Mit Schreiben vom 3.5.2017 zog die Bf. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück, da nach ihrer Ansicht eine weitere Klärung des Beschwerdefalles durch eine mündliche Verhandlung nicht zu erwarten sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde:

Mit Schreiben vom 11.1.2016 erstattete die Bf. gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG an das zuständige Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Selbstanzeige wegen der bisherigen Nichtentrichtung der nachstehenden Glücksspielabgaben (gerundete Beträge laut Verbuchung am Abgabenkonto vom 20.1.2016) im Gesamtbetrag von € 7.413.424,80:

02/2012	1,20
03/2012	4,00
04/2012	9,20
05/2012	13,20
06/2012	8,80
07/2012	160,00
08/2012	644,80
09/2012	1.072,80
10/2012	982,40
11/2012	1.315,20
12/2012	932,00
01/2013	1.142,40
02/2013	3.739,60
03/2013	5.254,80
04/2013	7.530,00
05/2013	30.606,00
06/2013	10.279,60
07/2013	17.463,20
08/2013	27.270,00
09/2013	36.657,20
10/2013	21.332,40
11/2013	26.741,20

12/2013	27.069,20
01/2014	46.074,40
02/2014	30.716,40
03/2014	37.696,40
04/2014	48.008,00
05/2014	76.146,80
06/2014	36.987,20
07/2014	60.974,80
08/2014	54.675,60
09/2014	89.404,00
10/2014	85.485,60
11/2014	89.686,40
12/2014	61.434,00
01/2015	84.811,60
02/2015	507.602,80
03/2015	610.940,00
04/2015	644.321,60
05/2015	707.239,60
06/2015	564.991,20
07/2015	548.076,40
08/2015	609.315,20
09/2015	751.564,40
10/2015	719.723,60
11/2015	727.319,60

Abschließend gab die Bf. bekannt, die sich daraus ergebenden Abgabennachzahlungen innerhalb eines Monats nach Einreichung der Selbstanzeige auf das Konto der Abgabenbehörde mit dem entsprechenden Verwendungszweck zu überweisen.

Diese avisierte vollständige Einmalzahlung erfolgte zwar nicht, jedoch wurde mit Schreiben vom 5.2.2016, daher noch innerhalb eines Monats nach Einreichung der Selbstanzeige, die Entrichtung der aushaftenden Glücksspielabgaben mittels Anzahlung von € 741.342,44 am 1.3.2016 und den Rest in monatlichen Raten von € 317.718,19 bis 30.12.2017 beantragt.

In Abänderung dieses Zahlungsplanes erklärte sich die Bf. in der Beschwerde gegen die Abweisung des Zahlungserleichterungsersuchens vom 6.5.2016 zur Zahlung höherer Beträge bereit, nämlich von monatlichen Raten von € 577.669,44 bis 30.3.2017.

Folgende Saldozahlungen wurden auf das Abgabenkonto geleistet, sodass die in der Selbstanzeige gemeldeten Glücksspielabgaben damit vollständig entrichtet wurden:

19.02.2016	741.342,44
26.04.2016	317.718,19
01.06.2016	577.669,44
28.06.2016	577.669,44
29.07.2016	577.669,44
25.08.2016	577.669,44
29.09.2016	577.669,44
25.10.2016	577.669,44
01.12.2016	577.669,44
21.12.2016	577.669,44
25.01.2017	577.669,44
28.02.2017	577.669,44
16.03.2017	577.669,44

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus dem vorgelegten Einbringungsakt, dem elektronischen Abgabenkonto sowie dem widerspruchsfreien Parteivorbringen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229 BAO) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung des § 212 Abs. 1 BAO können Zahlungserleichterungen nur dann gewährt werden, wenn dem Antragsteller gegenüber aufgrund eines Rückstandsausweises Einbringungsmaßnahmen in Betracht kommen.

Da dem durch das Bundesfinanzgericht zu treffenden Erkenntnis die Sach- und Rechtslage iSd § 270 BAO (kein Neuerungsverbot) im Zeitpunkt der Entscheidung zugrunde zu legen ist und die Abgaben, für die die Zahlungserleichterung beantragt wurde, bereits vollständig entrichtet sind, kommen Einbringungsmaßnahmen gemäß § 212 Abs. 1 BAO nicht mehr in Betracht.

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für bereits entrichtete Abgaben ein Hinausschieben der Entrichtung iSd § 212 Abs. 1 BAO ausgeschlossen (VwGH 3.6.1992, 91/13/0127).

Eine Auseinandersetzung mit den übrigen gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen (Vorliegen einer erheblichen Härte und Nichtvorliegen einer Gefährdung der Einbringlichkeit) ist somit nicht mehr geboten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 18. Mai 2017