

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R
in der Beschwerdesache BF, Adr, vertreten durch StB,
gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom
03.08.2012, StNr, betreffend Sicherstellungsauftrag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der dem Finanzamt für Gebühren
Verkehrssteuern und Glücksspiel bei der Ermittlung der Summe der sicherzustellenden
Abgaben unterlaufene Rechenfehler wird dahingehend berichtigt, dass diese Summe
richtig 200.557,49 € lautet.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im Zuge von finanzpolizeilichen Ermittlungen am 22.6.2012 in den von der
beschwerdeführenden L GmbH (im Folgenden: GmbH) betriebenen Lokalen A und B
wurden illegale (nicht konzessionierte) Glücksspielgeräte vorgefunden und gemäß § 53
Abs. 2 Glücksspielgesetz (GSpG) vorläufig beschlagnahmt.

Der Geschäftsführer der GmbH (GF) traf kurz nach Beginn der Erhebungen (18:00 Uhr)
im Spiellokal in G ein, notierte die Dienstnummern aller erhebenden Beamten und wies
darauf hin, dass er die Polizei anrufen und die Beamten hinauswerfen würde, falls die
Finanzpolizei "deppert" werde. Die Glücksspielgeräte waren bei Erscheinen der Beamten
spielbereit, um 18:18 Uhr zeigten die Automaten jedoch den Hinweis "Connection lost" an,
die Durchführung von Testspielen war daher nicht möglich.

Im Zuge seiner niederschriftlichen Einvernahme gab der Geschäftsführer zu den Fragen
der Beamten entweder nur ausweichende oder keine Antworten. So gab er unter anderem
an, er könne nicht sagen, wer der Veranstalter (Aufsteller bzw. Betreiber) und Eigentümer
der Geräte sei. Er wisse auch nicht, welche Spiele auf diesen Geräten gespielt werden

könnten, ob die Spiele selbständig auf dem Gerät ablaufen würden oder der Spielverlauf von einem anderen Ort aus gesteuert werde. Es komme einmal im Monat jemand, um die Gerätekassen zu leeren und mit ihm die ausbezahlten Gewinne abzurechnen; den Namen dieser Person könne er "nicht aussprechen". Mit dem Aufsteller der Geräte sei alles mündlich vereinbart worden. Die Fragen, wie Gewinne ausbezahlt würden, wenn in der Geldlade der Geräte noch nicht ausreichende Einnahmen enthalten seien, wurde ebenso wenig beantwortet, wie die Frage, wer im Falle einer Störung der Geräte verständigt werde und wer Wartungs-, Reinigungs- und Servicearbeiten durchführe. Die Datenleitung (ADSL, ISDN, Standleitung, sonstiger Internetanschluss) gehöre zum Lokal, die Internetgebühren bezahle er. Wie die erhaltenen Gewinne in die Buchhaltung aufgenommen worden seien, müsste vom Steuerberater erfragt werden. Eine Kontrolle der Geräte wurde verweigert und die Finanzpolizei aufgefordert, das Lokal zu verlassen.

Im Spiellokal in Ort2 wurde im Zuge des Beginns der Erhebungen durch die Finanzpolizei lediglich eine Beschäftigte angetroffen, die keine Aussagen tätigen wollte. Um 18:15 Uhr erschien K "als Vertreter des Chefs" (des Geschäftsführers GF), der sich als Techniker der GmbH bezeichnete. Er sei von seinem Chef geschickt worden, da dieser nicht in zwei Lokalen gleichzeitig sein könne. Konkrete Angaben machte der niederschriftlich einvernommene K nicht, er dürfe "vom Chef aus nichts sagen". Ebenso dürfe die im Lokal anwesende Mitarbeiterin keine Auskunft geben.

Die Erhebung der Finanzpolizei wurden dem Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) zur Kenntnis gebracht.

Aus den Beilagen zu den Bilanzen der GmbH konnte festgestellt werden, dass in den Jahren 2009 und 2010 von den Gesamterlösen 88 bis 89 % auf Automaten Erlöse entfallen sind. Im Jahr 2011 hat laut eingereicherter Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) Jänner bis Dezember der Gesamtumsatz 789.750 € betragen. Die UVA's Jänner bis Mai 2012 haben Umsätze in Höhe von insgesamt 45.906 € ausgewiesen.

Ausgehend von diesem Zahlenmaterial war bei geschätzten Automatenumsätzen von rd. 80 % der Umsätze eine Festsetzung der 30 %-igen Glücksspielabgabe (GSpA) gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für 1/2011 bis 5/2012 in Höhe von insgesamt 200.557,49 € zu erwarten.

Das GVG hat daher mit **Bescheid vom 3.8.2012** gemäß § 232 Bundesabgabenordnung (BAO) die Sicherstellung von GSpA wie folgt angeordnet (wobei dem GVG bei Ermittlung der Summe ein *Rechenfehler* unterlaufen; die Summe der Abgaben beträgt nicht 211.575,02 € wie in diesem Bescheid ausgewiesen, sondern tatsächlich nur 200.557,49 €):

UVA	Umsätze	80 % Automaten	30 % GSpA
Jänner/2011	88.771	71.017	21.305,04
Februar	81.161	64.929	19.478,64

März	74.579	59.663	17.899,03
April	84.906	67.925	20.377,42
Mai	74.555	59.644	17.893,11
Juni	78.632	62.905	18.871,62
Juli	107.518	86.014	25.804,23
August	93.965	75.172	22.551,54
September	74.488	59.591	17.877,18
Oktober	6.649	5.319	1.595,83
November	11.449	9.159	2.747,82
Dezember	13.077	10.462	3.138,49
Jänner/2012	10.067	8.053	2.416,03
Februar	7.800	6.240	1.871,90
März	10.343	8.275	2.482,36
April	9.746	7.797	2.339,10
Mai	7.951	6.360	1.908,15

Zur Begründung hat das GVG ausgeführt, es seien Ausspielungen mit Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals (VLT) durchgeführt worden. Aus den Bilanzen der GmbH seien Automatenenerlöse ersichtlich, die sowohl der Umsatzsteuer als auch gemäß § 57 Abs. 3 GSpG der GSpA unterliegen würden. Diese sei gemäß § 59 Abs. 3 GSpG selbst zu berechnen, zu melden und abzuführen, was nicht erfolgt sei. Der Abgabenanspruch sei bereits entstanden und die Abgabe bereits fällig. Die Bemessungsgrundlagen seien ähnlich dem Verhältnis in den Jahren 2009 und 2010 mit 80 % der erklärten steuerbaren Umsätze geschätzt worden. Die Erschwerung der Einbringung sei zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabenbetrag die Höhe des vorhandenen handelsrechtlichen Eigenkapitals zum 31.12.2010 in Höhe von 67.408 € bei weitem übersteige. Überdies sei nach einem Gewinn in Höhe von 17.172,16 € im Jahr 2009 im Folgejahr ein Verlust von 39.435,80 € erwirtschaftet worden, sodass die zu erwartende Abgabenschuld in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der GmbH stehe. Für die genannten Zeiträume bestehe überdies der Verdacht auf Abgabenhinterziehung.

Dieser Sicherstellungsauftrag wurde nach den Anmerkungen im Abgabeninformationssystem am 7.8.2012 zugestellt und vollzogen. Aufgrund des Sicherstellungsauftrages wurde am **10.8.2012** eine sicherungsweise **Pfändung einer Geldforderung** der GmbH gegen die Bank über einen Betrag von 186.815,02 €

ausgesprochen. Die Bank teilte dazu dem GVG mit, dass das Konto zugunsten des GVG gesperrt worden sei.

Gegen den Sicherstellungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom **29.8.2012 Berufung** erhoben und diese wie folgt begründet:

"1. Vorab ist festzuhalten, dass auf den vorgefundenen „Glücksspielgeräte“ kein illegales Glücksspiel betrieben wird. Vielmehr handelt es sich im wesentlichen um folgenden Sachverhalt:

Zeitraum Jänner bis August 2011

Im genannten Zeitraum wurde die L GmbH als Vermittler für einen in der Steiermark ansässigen Anbieter tätig. Im Rahmen der durch den Anbieter angebotenen Ausspielungen haben sich die in den Geschäftsräumlichkeiten der L GmbH aufgestellten Eingabeterminals, welche mittels verschiedener Router über das Internet mit einem in diesem Moment gerade nicht anderwärtig bespielten Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG idF vor 54 und 73/2010 (Muttergerät) in der Steiermark (Erlaubnisland), in dem auf Basis von landesrechtlichen Bewilligungen in Anwendung der Rechtslage vor GSpG 2008 und 2010 das „kleine Glücksspiel“ erlaubt war und jetzt die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 GSpG zur Anwendung kommt, verbunden (dislozierte Ausspielung). Hatte der Spieler die Starttaste auf dem Eingabeterminal betätigt, wurde ein anderwärtig nicht gespielter Glücksspielautomat gesucht und sobald ein solcher gefunden war, wurde das Spiel auf diesem landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomat gespielt, auf welchem auch die Entscheidung über das Spielerergebnis getroffen wurde. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Eingabeterminal mittels Internet übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat konnte immer nur direkt oder über ein Eingabeterminal bespielt werden, eine gleichzeitige Nutzung war nicht möglich. Der Spieler ist vorab darüber informiert, dass er an einer Ausspielung in der Steiermark teilnimmt.

Jeder dieser in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG verfügte über eine entsprechende landesrechtliche Bewilligung. Die bei der L GmbH aufgestellten Eingabeterminals hatten keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust im Eingabeterminal selbst herbeiführen konnte. Bei diesen handelte es sich daher um keine Glücksspielautomaten iSd § 2 Abs. 3 GSpG, weshalb sie auch in Oberösterreich über keine landesrechtliche Bewilligung verfügen mussten.

Da somit im gegenständlichen Fall keine Ausspielungen in Form von elektronischen Lotterien iSd § 12 GSpG vorlagen, noch sich eine Genehmigungspflicht für die Eingabeterminals aus irgend einer gesetzlichen Norm ableiten lässt und diese Eingabeterminals es einem Spieler lediglich ermöglichten an einer genehmigten Ausspielung teilzunehmen, die auf in der Steiermark befindlichen landesrechtlich genehmigten Glücksspielautomaten iSd §§ 2 Abs. 3 iVm 4 Abs. 2 GSpG idF vor 54 und 73/2010 stattfinden, ist auf diese Ausspielungen die Übergangsbestimmungen des §§ 57 Abs. 6 iVm 60 Z 25 GSpG idF nach 54 und 73/2010 innerhalb der dort vorgesehenen

Übergangsfrist vollinhaltlich anzuwenden. Insofern gab es weder einen Eingriff in das Glücksspielmonopol des Bundes noch sind Glücksspielabgaben iSd § 57 GSpG angefallen. Diese Rechtsansicht wurde uns durch den steirischen Anbieter seinerzeit mitgeteilt und nach Auskunft durch einen fachkundigen Rechtsanwalt bestätigt.

Zeitraum September 2011 bis Mai 2012

Im genannten Zeitraum wurden Vermittlungsleistungen mittels Video Lotterie Terminals („VLTs“) in Folge der Europarechtswidrigkeit des österreichischen Glücksspielgesetzes in Folge des Verstoßes des gegen das Transparenzgebot sowie die nicht europarechtskonforme Werbung des Konzessionärs (Verweis auf die Urteile des EuGH die Rechtssachen Engelman und Dickinger/Ömer sowie insbesondere den Vorlageantrag an den EUGH durch den UVS Oberösterreich vom 10. August 2012) auf Basis der direkten Anwendung der Dienst- bzw. Niederlassungsfreiheit und dem damit gebotenen Sanktionsverbot betrieben.

Dabei wurde die L GmbH als Vermittler für ausländische EU-Anbieter tätig, der die Glücksspielabgabe laut Rechnung an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in europarechtskonformer Höhe (10% Glücksspielabgabe sowie 150% Landeszuschlag sowie 1 Promille Finanzierungsbeitrag unter Offenlegung des Sachverhaltes beim Finanzamt f. Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel abgeführt haben.

2. Die Sicherstellung erfolgte seitens der vorgehenden Behörde ohne jegliche Sachverhaltsermittlung, ob ein glücksspielabgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht ist oder nicht und gegebenenfalls, ob Glücksspielabgaben in Folge der Vermittlertätigkeit etwa durch den Anbieter abgeführt wurden.

Gemäß § 323 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 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Wäre die Behörde ihrer gesetzlichen Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO nachgekommen, hätte die Behörde festgestellt, dass im Zeitraum Jänner 2011 bis August 2011 die Übergangsregelung des § 60 Abs. 2 Z 25 GSpG [gemeint wohl: § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG] Anwendung findet und deshalb keine Glücksspielabgabe zu entrichten ist bzw. im Zeitraum September 2011 bis Mai 2012 Glücksspielabgabe bereits durch die EU-Anbieter abgeführt wurden.

Gemäß § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Da - wie dargelegt - im vorliegenden Fall jedoch im Zeitraum Jänner 2011 bis August 2011 jedoch keine Tatbestandsverwirklichung vorliegt und damit die Entstehung der Abgabepflicht iSd § 232 BAO iVm § 4 Abs 1 BAO zur Gänze fehlt bzw. im Zeitraum September 2011 bis Mai 2012 eine Tatbestandsverwirklichung vorlag, die Abgabenschuld jedoch vom ausländischen EU-

Anbieter unter Offenlegung des Sachverhaltes entrichtet wurde, wurde der Bescheid über einen Sicherstellungsauftrag ohne rechtliche Grundlage erlassen.

Vor Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sind konkrete Feststellungen über die Steuerpflicht zu treffen. In Fällen, in denen die Steuerpflicht eines Tatbestandes strittig sein könnte, ist auch auf diese Frage einzugehen. Die Begründung des Sicherstellungsauftrages hat daher nachvollziehbare Feststellungen und Ausführungen zur Verwirklichung jenes Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, zu enthalten (VwGH 22.3.1991, 90/13/0074, VwGH 25.9.2002, 97/13/0070). Im vorliegenden Bescheid begründet die Finanzbehörde die Sicherstellung mit ausschließlich willkürlich getroffenen Annahmen aus einem Jahresabschluss ohne jegliche Sachverhaltserhebung betreffend die angeblich sicherzustellende Glücksspielabgabe. Gemäß der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 3.7.2003; 2000/15/0042) muss die Begründung in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Es kann daher nicht einmal ansatzweise von einer Feststellung in Zusammenhang mit dem tatsächlichen Sachverhalt und etwaiger dem Sicherstellungsauftrag zwingend zu Grunde zu legendende Tatbestandsverwicklungen hinsichtlich der Glücksspielabgabe in der Bescheidbegründung gesprochen werden, wodurch sich ein Verfahrensmangel begründet.

3. Hinsichtlich der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages wird die zuständige Behörde jedoch gemäß Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070) nicht von der Pflicht entbunden, dem Beschwerdeführer zu denjenigen Beweisen, auf welche sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenspruchs dem Grunde nach – sofern dieses nicht außer Streit steht, wovon im Beschwerdefall nicht die Rede sein kann – in Ausführung der Beweiswürdigung stützt, die Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (VwGH 29.3.2006, 2004/ 14/0045). Auch dies ist nicht erfolgt, da die L GmbH bzw. dessen Geschäftsführer vorab die Möglichkeit einer Aufklärung des Sachverhaltes verwehrt blieb, wodurch ein weiterer Verfahrensmangel begründet wird.

4. Hinsichtlich der Höhe des sicherzustellenden Betrages wird auf die einschlägige Judikatur des VwGH verwiesen (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070; VwGH 19.3.2002, 96/15/0271), in der dieser festhält, dass neben dem Erfordernis der Verwirklichung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes darüber hinaus gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe und für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sein müssen.

In Folge der unter Punkt 2 angeführten Darlegungen ist nicht davon auszugehen, dass der im Sicherstellungsbescheid angeführte Betrag - in Folge der nicht gegebenen Tatbestandsverwirklichung bzw. der bereits erfolgten Entrichtung der Glücksspielabgabe durch den Anbieter - einen Rückschluss auf die nicht bestehende Abgabenschuld rechtfertigt.

Weiters ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass das vom Finanzamt angeführte Argument des Eigenkapitals insofern nicht stichhaltig ist, da dieses kein ausschließliches Beurteilungskriterium für die Solvenz eines Unternehmens ist. Folgt man dem Gedanken der Abgabenbehörde, wären wohl als Beurteilungskriterium der Cash-Flow und die bestehenden Barmittel heranzuziehen, um Rückschlüsse auf die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens herzuleiten. Eine diesbezügliche Abstimmung mit den gesetzlichen Vertretern mit Hinblick auf die Vermögenslage der Gesellschaft wurde jedoch unbilligerweise unterlassen. Dies insbesondere unter der Vernachlässigung der Erforderlichkeit des Vorliegens konkreter Gegebenheiten besonderer ungewöhnlicher Art, die den Schluss zulassen, eine Erschwerung der Abgabentrachtung zu befürchten sei (Stoll, BAO § 232, 2401). Dies wird insbesondere deutlich, wenn man bedenkt, dass die Barmittel der Gesellschaft zum Zeitpunkt der rechtswidrig durchgeführten Pfändungen in etwa den fiktiv angenommenen - nicht vorhandenen Abgabenschulden - entsprochen haben.

Aufgrund der angeführten Punkte stellen wir den Antrag auf sofortige Aufhebung des Bescheides über einen Sicherstellungsauftrag."

Das GVG hat die Berufung am **27.9.2012** dem damals zur Entscheidung zuständig gewesenen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und dabei in dem auch der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebrachten **Vorlagebericht** darauf hingewiesen, dass von der GmbH selbst Umsatzerlöse aus Glücksspielautomaten bilanziert und erklärt worden seien. Der Tatbestand des § 57 Abs. 3 GSpG sei daher im Zeitpunkt des Sicherstellungsauftrages unzweifelhaft verwirklicht gewesen, sodass eine weitere Ermittlung des Sachverhaltes nicht notwendig gewesen sei. Ein Sicherstellungsauftrag sei kein abschließender Sachbescheid; ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden sei, werde nicht im Sicherungsverfahren, sondern im Festsetzungsverfahren entschieden. Im Folgenden stellt das GVG die Sach- und Rechtslage wie folgt dar:

"Ausspielung findet dort statt, von wo aus die Teilnahme erfolgt, der Tatbestand der Ausspielung wird durch die Einsatzleistung des Spielers ausgelöst. Nach Ansicht des VwGH findet ein Teil des Geschehensablauf in dem Bundesland statt in dem das Eingabegerät aufgestellt ist. Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG unterliegen Auspielungen mit Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über VLT der GSpA in der Höhe von 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen. Eine Auspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Nur Glücksspielautomaten sind in der Folge von einem allfälligen landesrechtlichen Bescheid gedeckt. Ein Gerät, das in einem anderen Bundesland aufgestellt ist und eine Geldeingabe vor Ort ermöglicht, danach via Internet eine Verbindung zu einem Glücksspielgerät in der Steiermark herstellt und damit das Aufrufen von Glücksspielen ermöglicht, kann daher niemals der restriktiven Definition des Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG

entsprechen. Die Geräte im gegenständlichen Fall treffen - wie auch von der GmbH bestätigt - die Entscheidung über das Spielergebnis eben nicht im Gerät! Derartige Eingriffsgegenstände können daher auch niemals von einer landesrechtlichen Bewilligung iSd. § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG gedeckt sein. Das Gerät ermöglicht vielmehr die Teilnahme an einer verbotenen Ausspielung gemäß § 2 Abs. 4 GSpG, da diese Ausspielung weder durch eine Konzession oder Bewilligung nach dem GSpG erfasst ist und auch nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 GSpG ausgenommen ist. Die gegenständlichen Geräte sind von der GSpA nicht befreit. Diese Geräte sind vielmehr bereits auf Grund der ihnen eigenen Geräteeigenschaften als Eingriffsgegenstände zu qualifizieren und können schon deshalb nicht von Landesbewilligungsbescheiden umfasst sein (vgl. dazu UVS NÖ Senat-WU-09-1052). Hierbei sei noch hinzuweisen, dass die Bewilligung für die Automaten in der Steiermark die Vernetzung des Automaten mit gleichartigen Apparaten untersagt. Vielmehr handelt es sich bei den gegenständlichen Ausspielungen um gemäß § 57 Abs. 3 GSpG GSpA-pflichtige Ausspielungen mit VLT. 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. VLT sind elektronische Lotterien, bei denen der Zugang über zentralseitig vernetzte Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird. Das gegenständliche System besteht aus folgenden Komponenten: dem Spielterminal (als eine Art Fernbedienung), mehreren Spielautomaten und einem Server, welcher die Spielterminals und Spielautomaten verbindet und auf welchen administrative Operationen durchgeführt werden können. Der Spielterminal funktioniert ausschließlich als Ein-/Ausgabegerät für den Spielinitiator. Die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht in einem zentralen Rechner, sondern in einem, sich im Netzwerk befindlichen, Spielautomaten. Die Spielautomaten sind klassische Glücksspielautomaten in welchen die Spielentscheidungen stattfinden. Der Spielterminal verbindet sich mit dem Server und sucht einen "freien", bespielbaren Glücksspielautomaten. Ist ein solcher gefunden, wird das Spiel über diesen Automaten gespielt, welcher auch die Entscheidung über das Spielergebnis trifft. Das Ergebnis wird in der Folge auf den Spielterminal übertragen und angezeigt. Ein Glücksspielautomat kann immer nur direkt oder über einen Spielterminal bespielt werden. Eine gleichzeitige Nutzung ist nicht möglich. Hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der "zentralseitigen" Spielentscheidung hat der OGH in seiner Entscheidung, OGH vom 11.03.2010, 4 Ob 17/10v, ausgeführt, dass dann zentralseitig über Gewinn und Verlust entschieden wird, wenn diese Entscheidung nicht ein vom Spielteilnehmer bedienter Apparat selbst herbeiführt. Dieser Entscheidung lag ein mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Hierzu führte der OGH weiters aus, dass bei dem entscheidungsgegenständlichen Sachverhalt zweifelsfrei die Zentralseitigkeit gegeben sei, weil sich die Entscheidungseinrichtung nicht in den von den Spielteilnehmern bedienten Terminals (Endgeräten), sondern in jenen Automaten stattfindet, der von den Terminals disloziert aufgestellt, mit letzteren aber vernetzt ist. Bei den berufungsgegenständlichen

Geräten ist dies zweifelsfrei gegeben. Die Einrichtung zur Spielentscheidung ist nicht in dem vom Spielteilnehmer bedienten Endgerät, sondern in jenem Automaten, der von den Terminals disloziert aufgestellt ist. Treten wie im gegenständlichen Fall noch der Umstand der unmittelbaren Spielteilnahme über ein elektronisches Medium sowie die Ausgabe des Spielergebnisses über dieses Medium hinzu, so gelangt man zur Einordnung der berufsgegenständlichen Spielgeräte als "elektronische Lotterien" gemäß § 12 a GSpG. Bei den berufsgegenständlichen Geräten handelt es sich somit um VLT gemäß § 12a Abs. 2 GSpG und es liegt eine Abgabepflicht gemäß § 57 Abs. 3 GSpG vor."

Abschließend führte das GVG noch aus, dass die Gefährdung der Einbringung gegeben gewesen sei, weil zur Abdeckung der zu erwartenden Abgabenschuld kein ausreichendes Vermögen zur Verfügung gestanden sei und die Abgabenhinterziehung die Annahme, der Abgabepflichtige werde sich der Vollstreckung zu entziehen trachten, rechtfertige. Zum Vorbringen, die Abgabenschuld sei bereits durch einen weiteren Abgabenschuldner bezahlt worden, sei kein Nachweis erbracht worden.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Erst aufgrund eines Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 27.9.2016 wurde die Beschwerde der bisher zuständig gewesenen Gerichtsabteilung abgenommen und in weiterer Folge die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters für die Erledigung der Beschwerde zuständig.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, den vom GVG getroffenen Feststellungen sowie den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten.

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. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;

c) den Vermerk, daß die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;

d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Das Glücksspielgesetz normiert auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Fall relevant):

§ 1 GSpG : Ein Glücksspiel ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

§ 2 Abs. 1 GSpG : Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

§ 2 Abs. 3 GSpG : Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt.

§ 12a GSpG : Elektronische Lotterien sind 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 und der Zugang über zentralseitig vernetzte Terminals (VLT) an ortsfesten öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird.

Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer GSpA.

Nach § 57 Abs. 3 GSpG beträgt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über VLT – vorbehaltlich landesrechtlich bewilligter Glücksspielautomaten oder konzessionierter VLT – die GSpA 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Hinsichtlich Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld regelt § 59 GSpG:

Die Abgabenschuld entsteht bei Ausspielungen grundsätzlich mit Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht (§ 59 Abs. 1 GSpG).

Schuldner der Abgaben sind bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung, der Vermittler und im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand (§ 59 Abs. 2 GSpG).

Die Schuldner der Abgaben haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das GVG zu entrichten (§ 59 Abs. 3 GSpG).

Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise (§ 59 Abs. 5 GSpG).

Erwägungen

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

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO hat zwei wesentliche Voraussetzungen:

1. Tatbestandsverwirklichung

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der herrschenden Ansicht mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches gleichgesetzt. Dafür spricht, dass § 232 erster Satz dieselbe Wortfolge wie § 4 Abs. 1 verwendet. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht von dieser Gleichsetzung aus (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 3 mit zahlreichen Literaturnachweisen und Hinweis auf VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Verwirklichung dieses Tatbestandes muss im 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 **nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabeananspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabeanpruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden** (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibt dem Abgabensatzungsverfahren vorbehalten. Die Begründung eines Sicherstellungsauftrages muss somit erkennen lassen, aus welchen Erwägungen

die Behörde annimmt, dass der Abgabensanspruch dem Grunde nach entstanden ist, und welche Umstände für die Entscheidung betreffend die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld maßgebend sind.

Der Sicherstellungsauftrag ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Im Beschwerdeverfahren ist zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages die diesbezüglichen Voraussetzungen gegeben waren (z.B. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0045, 0046).

Die GmbH hat in den von ihr betriebenen Wettlokalen entgeltlich und unternehmerisch Glücksspielautomaten bzw. VLT aufgestellt und damit Ausspielungen angeboten und durchgeführt. Das ist aufgrund der finanzpolizeilichen Nachschau vor Ort, bei denen nichtkonzessionierte Geräte beschlagnahmt worden sind, erwiesen. Unbestritten ist ferner, dass von der GmbH Umsatzerlöse erklärt wurden, und in den Jahren 2009 und 2010 davon der größte Teil (88 bzw. 89 %) auf Automatenenerlöse entfallen ist. Der Geschäftsführer der GmbH verweigerte bei der Nachschau konkrete Angaben; auch die Durchführung von Testspielen wurde nicht ermöglicht. Es konnte nicht festgestellt werden, dass von der GmbH Ausspielungen angeboten würden, die nicht der GSpA unterliegen würden. Damit lagen im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches und dessen Höhe (30 %ige Abgabe der mit 80 % der Umsätze geschätzten Bemessungsgrundlage) vor.

Dem erst in der Beschwerde (damals Berufung) erhobenen Einwand, die in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten, mit welchen die Geräte vor Ort verbunden gewesen sind, hätten über eine landesrechtliche Bewilligung verfügt, kommt keine Bedeutung zu, da nur Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG von einer landesrechtlichen Bewilligung gedeckt sind. Laut eigenen Angaben der GmbH ist aber im konkreten Fall die Entscheidung über das Spielergebnis gerade nicht im Gerät vor Ort erfolgt, sodass es sich nach der Judikatur um VLT gemäß § 12a Abs. 2 GSpG handelt, welche einer Konzession bedürfen. In den Räumlichkeiten der GmbH hat daher jedenfalls eine verbotene Ausspielung stattgefunden. Aus dem Hinweis auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG ist daher für die GmbH nichts zu gewinnen.

Dafür, dass ein ausländischer VLT Anbieter die angefallene GSpA abgeführt hätte, lagen im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages keine ausreichenden Anhaltspunkte vor. Das GVG hat daher den Sachverhalt insoweit ermittelt, als dies für die Feststellung der Tatbestandsverwirklichung und Ermittlung der Bemessungsgrundlage notwendig war. Darüberhinausgehende Ermittlungen waren im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich.

Der Einwand, der GmbH sei die Möglichkeit einer Aufklärung des Sachverhaltes verwehrt geblieben, ist im vorliegenden Fall nicht nachvollziehbar, hat doch der Geschäftsführer der GmbH anlässlich seiner Einvernahme am 22.6.2012 eine Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes in entscheidungswesentlichen Fragen verweigert. Dem Vertreter der

GmbH wurde ausreichend Gelegenheit zur Äußerung und Darstellung des Sachverhaltes geboten, diese Gelegenheit wurde von diesem jedoch nicht wahrgenommen.

2. Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, 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. Solche Umstände liegen nach der Judikatur vor allem vor bei drohenden Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Verhalten, das die tatsächlichen Verhältnisse verschleiert, unerklärlichen Transferierungen, bewusst unklaren Gestaltungen, beharrlicher Vernachlässigung abgabenrechtlicher Pflichten, Vermögensverschiebung ins Ausland bzw. an Verwandte oder dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung.

Die objektive Gefährdung reicht für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Das GVG hat diesbezüglich zutreffend die schlechte Kapitalausstattung der GmbH und die Ertragslage berücksichtigt. Der Feststellung, dass nach einem Gewinn in Höhe von 17.172,16 € im Jahr 2009 im Folgejahr ein Verlust von 39.435,80 € erwirtschaftet worden sei, tritt die GmbH nicht entgegen. Darüber hinaus haben sich die Verbindlichkeiten zum 31.12.2010 gegenüber dem Jahr 2009 fast verdreifacht und betrugen laut Bilanz Ende 2010 129.915,23 € (gegenüber 44.935,78 € zum 31.12.2009). Das Argument, eine Gefährdung der Einbringlichkeit sei deshalb nicht gegeben gewesen, da die (gepfändeten) Barmittel in etwa den fiktiv angenommenen Abgabenschulden entsprochen hätten, geht ins Leere, da das Ziel des Sicherungsverfahrens gerade darin besteht, die Einbringung der Abgaben durch einen raschen Zugriff der Behörde zu sichern. Wären keine oder bloß geringfügige Sicherheiten zu erlangen gewesen, wäre wegen Unzweckmäßigkeit ein Sicherstellungsauftrag gar nicht zu erlassen gewesen (Ritz, BAO, § 232 Tz. 1).

Dazu kommt das Verhalten des Geschäftsführers der GmbH. Ist die Einstellung des Abgabenschuldners bzw. bei juristischen Personen die Einstellung des Vertreters derselben erkennbar darauf gerichtet, die Abgabeneinbringung zu erschweren oder gar zu vereiteln, so verstärkt dies den Grad der Rechtfertigung, mit Sicherungsexekution vorzugehen. In diesem Sinn hat der Geschäftsführer der GmbH zu Beginn der finanzpolizeilichen Kontrollen am 22.6.2012 nicht nur vor Ort die Tätigkeit der Kontrollorgane zu behindern versucht, sondern auch anlässlich seiner Befragung nichts zur Aufklärung des Sachverhaltes beigetragen. So hat er weder zu Geräten, Spielen, Gewinnauszahlungsmodus, Abrechnung noch zum Betreiber zweckdienliche Angaben gemacht. Dieses Verhalten und die dahinter stehende Einstellung waren erkennbar darauf gerichtet, sich bzw. die von ihm vertretene GmbH der Einbringung der

noch festzusetzenden Abgaben zu entziehen, woraus ebenfalls auf eine Gefährdung der Einbringung zu schließen war.

Insgesamt gesehen hat das GVG aus einer branchenimmanenten Abgabengefährdung in Zusammenschau mit der schlechten Vermögenslage der GmbH und dem Verhalten ihres verantwortlichen Geschäftsführers zu Recht auf die Gefährdung der Einbringlichkeit der GSpA geschlossen.

Ermessen

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131 , VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches, der dargestellten wirtschaftlichen Situation der GmbH und der aufgrund des Sicherstellungsauftrages im Zuge der Pfändungen erlangten Sicherheit kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein.

Zulässigkeit 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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 29. November 2016

