

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin P-1 in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 29.5.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.4.2017, StNr. XY, betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung zur Sicherstellung von Glücksspielabgaben 03/2016-02/2017 gemäß § 18 AbgEO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

In der Beschwerde vom 30.3.2017 gegen den Bescheid betreffend Sicherstellung von Glücksspielabgaben 03/2016 bis 02/2017 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Einstellung und Aufschiebung der Vollstreckung der genannten Abgaben und führte begründend aus:

3. Begründung des Antrages auf Einstellung der Vollstreckung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 AbgEO sei die Vollstreckung unter gleichzeitiger Aufhebung aller bis dahin vollzogenen Vollstreckungsakte auf Antrag oder von Amts wegen einzustellen, wenn die Vollstreckung auf Sachen oder Forderungen geführt werde, die nach den geltenden Vorschriften der Vollstreckung überhaupt oder einer abgesonderten Vollstreckung entzogen seien.

Dies treffe im gegenständlichen Fall zu, da in Bargeld vollstreckt worden sei, das nicht im Eigentum der Beschwerdeführerin stehe. Konkret betreffe dies beispielsweise das Trinkgeld des Dealers sowie den Jackpot (Spielergelder) in Bregenz.

Der Niederschrift „KIAB 7 gemäß § 89 Abs. 3 EStG“ (sic) des Finanzamts Bregenz vom 27.3.2017 sei zu entnehmen, dass dies dem Leiter der Amtshandlung auch mitgeteilt und er darauf hingewiesen worden sei, dass die Jackpot-Gelder einzelnen Spielern zuordenbar seien. Dennoch sei in das Vermögen Dritter vollstreckt worden.

Die betroffenen Dritten seien informiert worden und hätten sich den Widerspruch nach § 14 AbgEO und den Klagsweg nach § 14 Abs. 2 bis 5 AbgEO vorbehalten.

4. Begründung des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung

4.1 Aufschiebung aufgrund des Antrages auf Einstellung der Vollstreckung

Gemäß § 18 Z 3 AbgEO könne ein Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung bewilligt werden, wenn ein Antrag auf Einstellung der Vollstreckung gemäß § 16 AbgEO gestellt worden sei. Die Voraussetzung für die Bewilligung der Aufschiebung sei daher erfüllt.

4.2 Aufschiebung aufgrund der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag

4.2.1 Vorbemerkung

Sofern wie im vorliegenden Fall Exekution zur Sicherstellung geführt werden solle, bilde der Sicherstellungsauftrag (und mangels Abgabenfestsetzung nicht ein Rückstandsausweis) den Exekutionstitel für das finanzbehördliche Sicherungsverfahren (vgl. RAE Rz 1550 f).

Gemäß § 18 Z 1 AbgEO könne die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt werde. Die Entscheidung über den Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung liege nach dem Wortlaut der Bestimmung im Ermessen der Abgabenbehörde. Daher habe die Abgabenbehörde bei der Entscheidung über den Antrag alle Umstände des Einzelfalles in Betracht zu ziehen (*Liebeg, AbgEO [2001] § 18 Rz 7*).

Die Möglichkeit einen Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung zu stellen, bestehe gemäß § 78 Abs. 3 AbgEO nicht nur im Falle der Exekution zur Befriedigung, sondern auch im Falle der Exekution zur Sicherstellung.

Mit vorliegender Beschwerde habe die Beschwerdeführerin beantragt, den bekämpften Sicherstellungsauftrag aufzuheben, weshalb der Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung zulässig sei. Im Folgenden werde dargelegt, warum diesem Antrag auch stattzugeben sei:

4.2.2 Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles

Die Bewilligung der Aufschiebung habe gemäß § 19 Abs. 2 AbgEO zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden könne, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlange, mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles verbunden wäre. Im gegenständlichen Fall sei die Exekution aus folgenden Gründen mit einem unersetzblichen oder zumindest schwer zu ersetzenen Vermögensnachteil für die Beschwerdeführerin verbunden:

Auf Grundlage des Sicherstellungsauftrages und des Vollstreckungsauftrages sei zunächst möglich, im Vermögen der Beschwerdeführerin Exekution zur Sicherstellung in Höhe von EUR 10.982.574,38 zu führen. Nach dem Sicherstellungsauftrag ergebe sich dieser Betrag aus der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Glücksspielabgabe für die Monate März 2016 bis Februar 2017. Bis dato seien von diesem Betrag Barmittel in Höhe von EUR 44.271,00 gepfändet worden. Daraus folge, dass nach derzeitigem Verfahrensstand jederzeit weitere Barmittel (oder andere Vermögensgegenstände) in Höhe von bis zu EUR 10.938.303,38 gepfändet werden könnten.

Dieser Betrag stehe jedoch in keiner Relation zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin:

Wie aus dem beigelegten Jahresabschluss ersichtlich, habe die Beschwerdeführerin im Kalenderjahr 2015 Umsätze in Höhe von rund EUR 1.520.000,00 erzielt (siehe Beilage ./ I. Seite 5). Die durchschnittlichen monatlichen Umsatzerlöse hätten im Kalenderjahr 2015 somit rund EUR 127.000,00 betragen, das handelsrechtliche Eigenkapital zum 31.12.2015 minus EUR 14.550.899,85.

Für das Kalenderjahr 2016 liege bis dato noch kein Jahresabschluss vor.

Schon aus den genannten Zahlen ergebe sich eindeutig, dass die Fortführung der Exekution mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer ersetzblichen Vermögensnachteiles einhergehe. Schließlich übersteige der Betrag von EUR 10.938.303,38 die durchschnittlichen Monatsumsätze um mehr als das 86-fache. Da ein Großteil der Umsatzerlöse für die Bezahlung der Löhne und Gehälter der Arbeitnehmer und den Einkauf von Waren verwendet werden müsse, stehe nur ein Bruchteil der Umsatzerlöse frei zur Verfügung. Dieser Betrag sei bedeutend niedriger als der Betrag, für welchen noch Exekution zur Sicherstellung geführt werden könne.

Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin auch keine frei verfügbaren Kapitalreserven, welche ohne Beeinträchtigung des Geschäftsbetriebes gepfändet werden könnten. Denn die Vollstreckungsmaßnahmen würden im Wesentlichen darin bestehen, den Kassenbestand sowie (...) zu pfänden. Die Pfändung dieser Vermögensgegenstände würde jedoch dazu führen, dass die Beschwerdeführerin ihren Betrieb einstellen müsste.

Wenn sie nämlich ihre Einnahmen aufgrund der Kassenpfändung nicht dazu verwenden könne, um ihre Arbeitnehmer zu entlohen, um Speisen und Getränke einzukaufen und um bei Pokerturnieren das Preisgeld auszubezahlen, sei sie nicht mehr dazu in der Lage, Pokerspiele mit gastronomischer Betreuung anzubieten.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Barmittel im Betrieb der Beschwerdeführerin zum Teil für die Einlösung von Jetons benötigt würden. Wenn die Beschwerdeführerin nicht mehr in der Lage sei Jetons einzulösen, müsse der Spielbetrieb eingestellt und der Betrieb geschlossen werden. Der Vermögensnachteil wäre erheblich und unersetzbbar.

Dass die Pfändung von Barmitteln einen Vermögensnachteil darstelle, sei offenkundig, da die Beschwerdeführerin über diese Vermögensgegenstände nicht mehr wirksam verfügen

könne. Dass diese Vollstreckungsmaßnahmen dazu führen, dass die Beschwerdeführerin ihren Betrieb schließen müsse, sodass sie keine Gewinne mehr erwirtschaften könne, komme erschwerend hinzu.

Wenngleich die sichergestellten Vermögenswerte möglicherweise ersetzbar seien, gelte dies keinesfalls für die Vermögensnachteile, welche der Beschwerdeführerin aus der Einstellung des Spielbetriebes und somit Schließung des Betriebes in Bregenz erwachsen. Diese seien unersetztlich oder zumindest schwer zu ersetzen, da sie naturgemäß - anders als sichergestelltes Geld - nach Aufhebung des Exekutionstitels nicht einfach an die Beschwerdeführerin zurückgegeben werden könnten.

Die Aufschiebung der Exekution stelle ein taugliches Mittel dar, dieser Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles abzuhelfen.

4.3 Ermessensübung

Nach dem Wortlaut des § 18 AbgEO liege die Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei Ermessensentscheidungen seien neben dem Zweck der Norm auch die Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen.

Der Zweck des § 18 AbgEO bestehe darin, den Verpflichteten, dessen Rechte durch den Vollzug der Exekution gefährdet werden könnten, vor nicht wiedergutzumachendem Schaden zu bewahren, wenn Bedenken auftraten, die Exekution könnte auf mangelhafter Grundlage beruhen.

Dass die Exekution zur Sicherstellung nicht im Interesse des Steuerpflichtigen liege, sei evident. Darüber hinaus übersteige auch der vollstreckbare Betrag die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin um ein Vielfaches (siehe hierzu bereits Punkt 4.2.2 oben).

Das Vorgehen der Abgabenbehörde sei aber auch nicht zweckmäßig, da sie damit lediglich erreiche, dass die Beschwerdeführerin wegen der Exekutionsmaßnahmen ihren Betrieb nicht weiter aufrechterhalten und somit in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen könne. Im Ergebnis erhalte somit die Abgabenbehörde durch die Exekutionsmaßnahmen nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld und vergebe zudem die Chance auf zukünftige Abgabenzahlungen durch die Beschwerdeführerin.

Schließlich sei bei der Ermessensentscheidung auch die Wahrscheinlichkeit des Erfolges der Aktion des Aufschiebungswerbers zu berücksichtigen (*Liebeg, AbgEO [2001] § 18 Rz 9*):

Da die vorliegende Beschwerde gegen den Exekutionstitel (Sicherstellungsauftrag), mit welcher dessen Aufhebung begehrt werde, erfolgversprechend sei, spreche auch dieser Umstand für die Ermessensübung im Sinne der Stattgabe des Aufschiebungsantrages.

5. Antrag

Die Beschwerdeführerin stelle daher die Anträge,

die Vollstreckung gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 AbgEO einzustellen;
die Vollstreckung bis zum Vorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung über die vorliegende Beschwerde gemäß § 18 Z 1 AbgEO aufzuschieben; sowie
in eventu die Vollstreckung gemäß § 18 Z 3 AbgEO aufzuschieben.

Mit Bescheiden vom 28.4.2017 wies das Finanzamt die Anträge die Vollstreckung einzustellen oder aufzuschieben ab und führte begründend aus:

1) Antrag auf Einstellung der Vollstreckung

Gemäß § 16. Abs. 1 AbgEO sei die Vollstreckung unter gleichzeitiger Aufhebung aller bis dahin vollzogenen Vollstreckungsakte auf Antrag oder von Amts wegen einzustellen

1. wenn der ihr zugrunde liegende Exekutionstitel durch rechtskräftige Entscheidung aufgehoben worden sei;
2. wenn die Vollstreckung auf Sachen oder Forderungen geführt werde, die nach den geltenden Vorschriften der Vollstreckung überhaupt oder einer abgesonderten Vollstreckung entzogen seien;
3. wenn die Vollstreckung gegen eine Gemeinde oder eine als öffentlich und gemeinnützig erklärte Anstalt gemäß § 8 Abs. 3 für unzulässig erklärt worden sei;
4. wenn die Vollstreckung aus anderen Gründen durch rechtskräftige Entscheidung für unzulässig erklärt worden sei;
5. wenn das Finanzamt auf den Vollzug der bewilligten Vollstreckung überhaupt oder für eine einstweilen noch nicht abgelaufene Frist verzichtet habe oder wenn es von der Fortsetzung des Vollstreckungsverfahrens abgestanden sei;
6. wenn sich nicht erwarten lasse, dass die Fortsetzung oder Durchführung der Vollstreckung einen die Kosten dieser Vollstreckung übersteigenden Ertrag ergeben werde;
7. wenn die erteilte Bestätigung der Vollstreckbarkeit rechtskräftig aufgehoben worden sei.

Die Gründe für die Einstellung der Vollstreckung seien in § 16 AbgEO taxativ aufgezählt. Bestimmte Forderungen und Sachen seien der Exekution ganz oder zum Teil entzogen. Derartige Exekutionsbeschränkungen und Exekutionsbefreiungen fänden sich in der AbgEO und in anderen (zivilrechtlichen) Normen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 2 AbgEO sei die Exekution einzustellen, wenn sie auf Sachen, Rechte oder Forderungen geführt werde, die der Exekution entzogen seien. Der Exekution entzogen seien Gegenstände dann, wenn eine Exekutionsführung kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung, sei es generell, sei es im Wege einer abgesonderten Exekution, für unzulässig erklärt sei.

Keinen Grund zur Einstellung nach § 16 Abs. 1 Z 2 bildeten Rechte Dritter, die durch die Exekutionsführung beeinträchtigt würden. Auch wenn zur Wahrung solche Rechte

dem Dritten Möglichkeiten zu Verfügung stünden, bedeute das nicht, dass die davon betroffenen Sachen oder Rechte der Exekution (generell) entzogen wären.

Im gegenständlichen Fall liege daher keine Exekution auf Gegenstände, die der Exekution entzogen seien, vor. Auch liege kein anderer in § 16 AbgEO aufgezählter Einstellungsgrund vor. Der Antrag auf Einstellung der Vollstreckung sei daher abzuweisen.

2) Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung

Gemäß § 18 Z 1 AbgEO könne die Aufschiebung der Exekution auf Antrag bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt werde. Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Streitfall gegeben, weil in der Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag dessen Aufhebung beantragt worden sei, wobei der Sicherstellungsauftrag die Grundlage (Exekutionstitel) für die im Sicherungsverfahren durchgeföhrten Pfändungen gebildet habe.

§ 18 AbgEO räume der Abgabenbehörde bei der Bewilligung einer Aufschiebung der Vollstreckung Ermessen ein. Bei der Ermessensübung sei nach den Umständen des Einzelfalles die Zweckmäßigkeit oder Notwendigkeit der Aufschiebung zu prüfen. Die Ermessensentscheidung werde durch § 19 Abs. 2 AbgEO eingeschränkt, weil nach dieser Bestimmung die Bewilligung der Aufschiebung zu unterbleiben habe, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden könne, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlange, mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteils verbunden wäre. Somit dürfe die Aufschiebung nur bewilligt werden, wenn die Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles bestehে.

Gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO könne aufgrund eines Sicherstellungsauftrages im Sinn des § 232 BAO zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden. Nach Abs. 2 leg. cit. könne zur Sicherung nur die Pfändung und Verwahrung beweglicher körperlicher Sachen und die Pfändung grundbücherlich nicht sichergestellter Geldforderungen und von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher Sachen vorgenommen werden.

Das Sicherungsverfahren ende mit der Pfändung; eine Verwertung komme im Sicherungsverfahren nicht in Betracht. Im gegenständlichen Fall sei die Pfändung von Geld verfügt worden, nicht aber eine Verwertung vorgenommen.

Nach herrschender Auffassung komme die Aufschiebung einer Exekution zur Sicherstellung im Allgemeinen nicht in Betracht, weil dieses Verfahren von vornherein nur auf eine Sicherung des Abgabenanspruches gerichtet sei und im Sicherungsverfahren keine Exekutionsakte gesetzt werden dürfen, die einen irreversiblen Zustand und damit einen nicht wiedergutzumachenden Schaden herbeizuführen geeignet seien (vgl. Jakusch in *Angst*², § 42 EO, Rz 9).

Warum vor dem Hintergrund dieser Rechtslage gerade im vorliegenden Fall die Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles drohen sollte, sei von der Antragstellerin nicht einsichtig gemacht worden. Allein aus dem mit dem Vollzug des Sicherstellungsauftrages verbundenen Eingriff in das Vermögen der Beschwerdeführerin ergebe sich diese Gefahr nicht. Eine solche (mit der Fortsetzung der Sicherungsexekution verbundene) Gefahr sei auch sonst nicht ersichtlich, zumal das sichergestellte Vermögen (Geld) nicht verwertet werde, sondern lediglich vom Finanzamt verwahrt.

Gemäß § 18 Z 3 AbgEO könne die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden, wenn gemäß § 16 AbgEO die Einstellung der Vollstreckung beantragt werde. Dieser Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 AbgEO sei mit Bescheid vom 28.04.2017 abgewiesen worden.

Sohin sei spruchgemäß zu entscheiden und der Antrag abzuweisen gewesen.

Gegen den zweitgenannten Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung brachte die Bf. mit Schreiben vom 29.5.2017 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte begründend aus:

1. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin betreibe nach den Bestimmungen der GewO angemeldete Pokercasinos, wofür sie eine aufrechte Gewerbeberechtigung besitze. Nach ihrer Gewerbeberechtigung sei sie berechtigt, Poker und andere Kartenspiele ohne Bankhalter zu veranstalten und zu organisieren. Die angebotenen Spiele umfassten sowohl Poker Cash Games als auch Pokerturniere. Die Beschwerdeführerin nehme an den Spielen selbst nicht teil und auch keine Einsätze entgegen.

Da dieses Angebot nach Ansicht der Abgabenbehörde der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG unterliege, gebe die Beschwerdeführerin monatlich unter Verwendung des Formulars GSP 50 Bemessungsgrundlagen an. Diese Bekanntgaben verbinde sie mit Anträgen auf Festsetzung der Glücksspielabgabe mit EUR 0,00, da sie die Auffassung vertrete, dass sie nicht der Glücksspielabgabepflicht unterliege.

Auf Basis eines Sicherstellungsauftrages vom 23.3.2017 und von Vollstreckungsaufträgen sei in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin am Standort Bregenz Exekution zur Sicherstellung geführt worden. Bis dato seien Barmittel in Höhe von insgesamt EUR 48.548,00 gepfändet worden.

Gegen den Bescheid über den Sicherstellungsauftrag habe die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 30.3.2017 Beschwerde erhoben und diese mit Anträgen auf Einstellung sowie Aufschiebung der Vollstreckung verbunden. Mit Bescheid vom 28.4.2017, zugestellt am 4.5.2017 („bekämpfter Bescheid“), sei der Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diesen Bescheid richte sich die vorliegende Beschwerde.

2. Begründung der Beschwerde

2.1 Vorbemerkung

Sofern wie im vorliegenden Fall Exekution zur Sicherstellung geführt werden solle, bilde der Sicherstellungsauftrag (und mangels Abgabenfestsetzung nicht ein Rückstandsausweis) den Exekutionstitel für das finanzbehördliche Sicherungsverfahren (vgl. RAE Rz 1550 f.).

Gemäß § 18 Z 1 AbgEO könne die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt werde. Die Entscheidung über den Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung liege nach dem Wortlaut der Bestimmung im Ermessen der Abgabenbehörde. Daher habe die Abgabenbehörde bei der Entscheidung über den Antrag alle Umstände des Einzelfalles in Betracht zu ziehen (*Liebeg, AbgEO [2001] § 18 Rz 7*).

Die Möglichkeit, einen Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung zu stellen, bestehet gemäß § 78 Abs. 3 AbgEO nicht nur im Falle der Exekution zur Befriedigung, sondern auch im Falle der Exekution zur Sicherstellung. Da der Sicherstellungsauftrag einen Exekutionstitel bilde, könne ein Vollstreckungsschuldner die Aufschiebung der Exekution zur Sicherstellung verlangen, wenn er dessen Aufhebung beantrage (*Stoll, BAO [1994] 2403*).

Die Bewilligung der Aufschiebung habe gemäß § 19 Abs. 2 AbgEO zu unterbleiben, wenn die Vollstreckung begonnen oder fortgeführt werden könnte, ohne dass dies für denjenigen, der die Aufschiebung verlange, mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles verbunden wäre.

2.2 Rechtsauffassung der Abgabenbehörde

Im vorliegenden Fall gehe die Abgabenbehörde zutreffend davon aus, dass der auf § 18 Z 1 AbgEO gestützte Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung zulässig sei. Er sei jedoch gemäß § 19 Abs 2 AbgEO nur zu bewilligen, wenn die Vollstreckung mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles verbunden wäre (Seite 1 des bekämpften Bescheides).

In dem bekämpften Bescheid habe die Abgabenbehörde eine Literaturmeinung zur EO zitiert und darauf die Abweisung des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung gestützt. Die maßgebliche Passage in der Bescheidbegründung laute wie folgt (Seite 2):

„Nach herrschender Auffassung kommt die Aufschiebung einer Exekution zur Sicherstellung im Allgemeinen nicht Betracht, weil dieses Verfahren von vornherein nur auf eine Sicherung des Abgabenanspruches gerichtet ist und im Sicherungsverfahren keine Exekutionsakte gesetzt werden dürfen, die einen irreversiblen Zustand und damit einen nicht wieder gutzumachenden Schaden herbeiführen [sic] geeignet sind (vgl. Jakusch in Angst², § 42 EO, Rz 9).“

Die Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles sei von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall nicht einsichtig gemacht worden. Allein aus dem mit dem Vollzug des Sicherstellungsauftrages verbundenen Eingriff [sic] in das Vermögen der Beschwerdeführerin ergebe sich diese Gefahr nicht (Seite 2 des bekämpften Bescheides).

Im Folgenden werde dargelegt, warum entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde i) ein Aufschub der Vollstreckung auch im Falle einer Exekution zur Sicherstellung grundsätzlich möglich sei, ii) der Vollzug des Sicherstellungsauftrages zu einem unersetzblichen oder zumindest schwer zu ersetzenden Vermögensnachteil der Beschwerdeführerin führe und iii) das Bestehen dieser drohenden Gefahr ausreichend konkret behauptet und bescheinigt sei.

2.3 Möglichkeit des Aufschubes der Vollstreckung im Falle der Exekution zur Sicherstellung

Die Abgabenbehörde übertrage in der Begründung des bekämpften Bescheides eine Literaturmeinung zur EO explizit auf den gegenständlichen Sachverhalt, obwohl dieser nach der AbgEO zu beurteilen sei. Somit setze sie offenbar voraus, dass diese Meinung auch auf die Exekution durch die Abgabenbehörden übertragbar sei, jedoch ohne dies näher zu begründen. Dazu sei anzumerken, dass die Exekution nach der AbgEO nicht von einem Gericht bewilligt werden müsse, weshalb besondere Anforderungen an ihre Zulässigkeit zu stellen seien und Grundsätze, die im gerichtlichen Exekutionsverfahren gelten mögen, nicht automatisch deshalb auch im abgabenbehördlichen Verfahren gelten würden.

Darüber hinaus übersehe die Abgabenbehörde, dass nach dieser Literaturmeinung „im Allgemeinen“ eine Aufschiebung der Exekution zur Sicherstellung nicht in Betracht komme. Somit möge eine Aufschiebung im Regelfall zwar nicht in Betracht kommen, bleibe jedoch im Einzelfall jedenfalls möglich, sofern die Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenden Vermögensnachteiles bestehe.

Tatsächlich werde dies selbst von dem von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Autor vertreten. Einen wesentlichen Teil dieser Literaturstelle habe die Abgabenbehörde nicht wiedergegeben. Wörtlich führe der Autor zur Exekution zur Sicherstellung wie folgt aus:

„Wenn aber im Einzelfall doch ein nicht oder nur schwer ersetzbarer Vermögensnachteil iSd § 44 Abs. 1 droht, können auch solche Verfahren aufgeschoben werden (Heller/Berger/Stix 1 549; Jakusch in Angst/Oberhammer, EO³ § 42 EO Rz 9).“

Dass ein Aufschub möglich sei, lasse sich auch eindeutig aus dem Wortlaut der AbgEO ableiten:

§ 78 AbgEO, welcher die Exekution zur Sicherstellung zum Gegenstand habe, ordne in seinem Abs. 3 die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des I. Teiles der AbgEO an. In diesem I. Teil finde sich in § 18 die Möglichkeit, die Aufschiebung der Vollstreckung

zu beantragen. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass im Falle der Exekution zur Sicherstellung die Möglichkeit zur Antragstellung auf Aufschiebung der Vollstreckung aufgrund des Verweises in § 78 Abs. 3 AbgEO ermöglicht werden soll, wenn - so wie die Abgabenbehörde behauptet - die Bewilligung nicht möglich sei.

2.4 Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles

Im gegenständlichen Fall sei es auf Grundlage des Sicherstellungsauftrages in Verbindung mit einem Vollstreckungsauftrag zunächst möglich, im Vermögen der Beschwerdeführerin Exekution zur Sicherstellung in Höhe von EUR 10.982.574,38 zu führen. Nach dem Sicherstellungsauftrag ergebe sich dieser Betrag aus der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Glücksspielabgabe für die Monate März 2016 bis einschließlich Februar 2017.

Bis dato seien von diesem Betrag Barmittel in Höhe von EUR 48.548,00 gepfändet worden. Daraus folge, dass nach derzeitigem Verfahrensstand jederzeit weitere Barmittel (oder andere Vermögensgegenstände) in Höhe von bis zu EUR 10.934.026,38 gepfändet werden könnten.

Wie bereits in dem Antrag vom 30.3.2017 dargelegt, stehe dieser Betrag jedoch in keiner Relation zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin. Zur Bescheinigung sei der Jahresabschluss der Beschwerdeführerin zum Stichtag 31.12.2015 dem Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung als Beilage ./1 beigelegt worden.

Mittlerweile liege auch der Jahresabschluss der Beschwerdeführerin zum Stichtag 31.12.2016 vor. Dieser werde der vorliegenden Beschwerde als Beilage ./2 beigelegt. Auch unter Berücksichtigung der Zahlen für das Jahr 2016 stehe der noch pfändbare Betrag in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin.

Im Folgenden werde dies anhand der in den Jahresabschlüssen veröffentlichten Zahlen für 2015 und 2016 näher erläutert. (Die Angaben für 2016 würden dabei jeweils in Klammern gesetzt.)

Wie aus den Jahresabschlüssen ersichtlich, habe die Beschwerdeführerin im Kalenderjahr 2015 (2016) Umsätze in Höhe von rund EUR 1.520.000,00 (EUR 2.640.000,00) erzielt (siehe Beilage ./1, Seite 5; Beilage ./2, Seite 5). Die durchschnittlichen monatlichen Umsatzerlöse hätten im Kalenderjahr 2015 (2016) somit rund EUR 127.000,00 (EUR 220.000,00) betragen. Das handelsrechtliche Eigenkapital zum 31.12.2015 (31.12.2016) habe EUR-14.550.899,85 (EUR-21.591.810,26) betragen.

Schon aus diesen Zahlen ergebe sich eindeutig, dass die Fortführung der Exekution mit der Gefahr eines unersetzblichen oder schwer ersetzblichen Vermögensnachteiles einhergehe. Schließlich übersteige der Betrag von EUR 10.934.026,38 die durchschnittlichen Monatsumsätze um mehr als das 86-fache (49-fache). Da rund 23% (26%) der Umsatzerlöse für die Bezahlung des Personals verwendet werden müssten und darüber hinaus auch die Aufwendungen für Material in Höhe von rund 2% (1%) der

Umsatzerlöse und die sonstigen betrieblichen Aufwendungen (exkl. Steuern, soweit sie nicht unter Steuern von Einkommen fielen) in Höhe von rund 30% (45%) der Umsatzerlöse finanziert werden müssten, stehe nur ein Bruchteil der Umsatzerlöse frei zur Verfügung. Allein diese drei Aufwandspositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung machten somit insgesamt rund 55% (72%) der gesamten Umsatzerlöse aus (siehe Beilage ./1, Seiten 5 und 10 ff; Beilage ./2, Seiten 5 und 10 ff).

Dies bedeute, dass allerhöchstens 45% (28%) der Umsatzerlöse, sohin rund EUR 684.000,00 (EUR 739.200,00) pro Jahr, zur Verfügung stünden, um sonstigen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Dieser Betrag sei bedeutend niedriger als jener Betrag, für welchen noch Exekution zur Sicherstellung geführt werden könne (EUR 10.934.026,38).

Abgesehen davon habe die Beschwerdeführerin auch keine frei verfügbaren Kapitalreserven, welche ohne Beeinträchtigung des Geschäftsbetriebes gepfändet werden könnten. Denn die Vollstreckungsmaßnahmen würden im Wesentlichen darin bestehen, den Kassenbestand sowie eventuell auch die Geschäftsausstattung zu pfänden. Die Pfändung dieser Vermögensgegenstände würde jedoch dazu führen, dass die Beschwerdeführerin ihren Betrieb einstellen müsste.

Wenn sie nämlich ihre Einnahmen aufgrund der Kassenpfändung nicht dazu verwenden könne, um ihre Arbeitnehmer zu entlohen, um Speisen und Getränke einzukaufen und um bei Pokerturnieren das Preisgeld auszubezahlen, sei sie nicht mehr dazu in der Lage, Pokerspiele mit gastronomischer Betreuung anzubieten. Dasselbe gelte auch im Fall einer Pfändung der Geschäftsausstattung, da ohne Tische, Stühle und Pokerutensilien (Karten, Jetons, etc.) der Betrieb eines Pokersalons nicht möglich sei.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Barmittel im Betrieb der Beschwerdeführerin zum Teil für die Einlösung von Jetons benötigt würden. Wenn die Beschwerdeführerin nicht mehr in der Lage sei Jetons einzulösen, müsse der Spielbetrieb eingestellt und der Betrieb geschlossen werden. Der Vermögensnachteil wäre erheblich und unersetztbar.

Dass die Pfändung von Barmitteln wie auch der Geschäftsausstattung einen Vermögensnachteil darstelle, sei offenkundig, da die Beschwerdeführerin über diese Vermögensgegenstände nicht mehr wirksam verfügen könne. Dass diese Vollstreckungsmaßnahmen dazu führten, dass die Beschwerdeführerin ihren Betrieb schließen müsste, sodass sie keine Gewinne mehr erwirtschaften könne, komme erschwerend hinzu.

Inwiefern aus diesem Vorbringen, welches bereits in dem Antrag vom 30.3.2017 erstattet worden sei, „nicht einsichtig“ sei, dass die Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles bestehe (Seite 2 des bekämpften Bescheides), sei nicht nachvollziehbar. Es seien nämlich die finanziellen Auswirkungen der Exekution zur Sicherstellung auf den Betrieb der Beschwerdeführerin ziffernmäßig dargestellt worden. Keinesfalls sei nur pauschal auf eine schlechte Vermögenslage verwiesen oder seien nur

allgemeine Behauptungen gemacht worden. Darüber hinaus seien die genannten Zahlen auch durch Vorlage des Jahresabschlusses bescheinigt worden.

Zusammengefasst bestehe somit aus folgenden Gründen unstrittig die Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles:

-) Der Betrag von EUR 10.934.026,38 übersteige die jährlichen Umsatzerlöse um ein Vielfaches. Eine Pfändung des Kassenbestandes und/oder der Geschäftsausstattung hätten zur Folge, dass die für die Durchführung von Pokerspielen notwendigen Utensilien nicht mehr vorhanden wären, Preisgelder bei Pokerturnieren nicht mehr ausgezahlt und keine Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin die Pokerspieler mehr betreuen könnten, weil die Beschwerdeführerin Löhne und Gehälter nicht mehr bezahlen könnte.

-) Wie aus dem Jahresabschluss ersichtlich, verfüge die Beschwerdeführerin auch nicht über Vermögensgegenstände, die auch nur annähernd den Wert von EUR 10.934.026,38 erreichten (siehe Beilage ./1, Seite 4; Beilage ./2, Seite 4). Erschwerend komme hinzu, dass das Sachanlagevermögen und die Teile des Umlaufvermögens unerlässlich für die Gewerbeausübung der Beschwerdeführerin seien, weshalb sie nicht veräußert werden könnten, sofern das Unternehmen weiterhin betrieben werden solle.

Wenngleich die sichergestellten Vermögenswerte möglicherweise ersetzbar seien, gelte dies keinesfalls für die Vermögensnachteile, welche der Beschwerdeführerin aus der Einstellung des Spielbetriebes und somit Schließung des Betriebes erwachsen. Diese seien unersetzblich oder zumindest schwer zu ersetzen, da sie naturgemäß - anders als sichergestelltes Geld – nach Aufhebung des Exekutionstitels nicht einfach an die Beschwerdeführerin zurückgegeben werden könnten.

Die Aufschiebung der Exekution stelle ein taugliches Mittel dar, dieser Gefahr eines unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteiles abzuhelfen.

2.5 Ermessensübung

Nach dem in dieser Hinsicht eindeutigen Wortlaut des § 18 AbgEO (arg. „kann“) und der Literatur (vgl. Liebeg, AbgEO [2001] § 18 Rz 7) liege die Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 BAO müssten sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ermessen bedeute somit nicht Ungebundenheit, sondern müsse im Sinne des Gesetzes ausgeübt werden. Hinsichtlich der Kriterien verweist § 20 BAO auf die Ermessensbestimmung selbst („*Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht*“). Allerdings legten die meisten Bestimmungen im Steuerrecht - wie auch § 18 AbgEO - diese Kriterien nicht eigens fest. Die Kriterien der betreffenden Bestimmung erschlössen sich dann nur aus dem Zweck der Norm (Ritz, BAO⁵ [2014] § 20 Rz 5).

Der Zweck des § 18 AbgEO bestehe darin, den Verpflichteten, dessen Rechte durch den Vollzug der Exekution gefährdet werden könnten, vor nicht wiedergutzumachendem Schaden zu bewahren, wenn Bedenken aufträten, die Exekution könnte auf mangelhafter Grundlage beruhen. Im gegenständlichen Fall lägen schwerwiegende Bedenken in Bezug auf die Rechtmäßigkeit des Exekutionstitels (Sicherstellungsauftrages) vor, weshalb die Beschwerdeführerin ein Rechtsmittel gegen den Exekutionstitel erhoben habe, welches derzeit noch anhängig sei.

Billigkeit bedeute die Berücksichtigung der Interessen des Steuerpflichtigen, Zweckmäßigkeit die Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben (VwGH 11.2.1995, 1487/64; *Ehrke-Rabel*, in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ Rz 33).

Dass die Exekution zur Sicherstellung nicht im Interesse des Steuerpflichtigen liege, sei evident. Darüber hinaus übersteige auch der vollstreckbare Betrag die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin um ein Vielfaches (siehe hierzu bereits Punkt 2.4 oben).

Das Vorgehen der Abgabenbehörde sei aber auch nicht zweckmäßig, da sie damit lediglich erreiche, dass die Beschwerdeführerin wegen der Exekutionsmaßnahmen ihren Betrieb nicht weiter aufrechterhalten und somit in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen könne. Im Ergebnis erhalte somit die Abgabenbehörde durch die Exekutionsmaßnahmen nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld und verzeuge zudem die Chance auf zukünftige Abgabenzahlungen durch die Beschwerdeführerin.

Schließlich sei bei der Ermessensentscheidung auch die Wahrscheinlichkeit des Erfolges der Aktion des Aufschiebungswerbers zu berücksichtigen (*Liebeg*, AbgEO [2001] § 18 Rz 9). Wenn die Prozesshandlung als aussichtslos anzusehen sei, sei der Aufschiebungsantrag nach der Judikatur nämlich abzuweisen (siehe hierzu die Nachweise bei *Liebeg*, AbgEO [2001] § 18 Rz 9).

Dass im gegenständlichen Fall das Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag, mit welchem dessen Aufhebung begeht werde, jedoch erfolgversprechend sei, beruhe im Wesentlichen auf

-) der mangelnden Verwirklichung eines Abgabentatbestandes;
-) der rechtswidrigen Auslegung des § 232 Abs. 1; und
-) der fehlerhaften Ermessensübung der Abgabenbehörde.

Diese Punkte seien bereits in der am 30.3.2017 eingereichten Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag umfassend dargelegt worden, auf die an dieser Stelle ausdrücklich verwiesen werde.

Aus diesen Gründen sei das eingeräumte Ermessen im Sinne der Bewilligung der Aufschiebung der Vollstreckung auszuüben.

3. Antrag

Die Beschwerdeführerin stelle daher die Anträge,

- 1) auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung und direkte Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht; sowie
- 2) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO;
- 3) auf Entscheidung im Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO; sowie
- 4) der Beschwerde statzugeben und die Vollstreckung bis zum Vorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag gemäß § 18 Z 1 AbgEO aufzuschieben.

In der am 27.9.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte die Vertreterin der Bf. vor, dass gegen das Erkenntnis des BFG hinsichtlich der Sicherstellung eine Verfassungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden sei und legte die Beschwerde vom 10.8.2018 sowie einen Schriftsatz/eine Stellungnahme vom 27.9.2018 vor:

1. Vorlage VfGH-Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag

Das Bundesfinanzgericht habe am 21.6.2018 über den mit Beschwerde bekämpften Sicherstellungsauftrag des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.3.2017 betreffend Glücksspielabgaben 03/2016-02/2017 in Höhe von € 10.982.574,38 entschieden.

Gegen dieses Erkenntnis habe die Bf. am 10.8.2018 Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof erhoben und einen Eventualantrag auf Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG gestellt.

2. Änderung des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sei ein Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung. Anträge könnten bis zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zurückgezogen, eingeschränkt oder erweitert werden.

Verfahrenseinleitend sei der Antrag der Bf. gewesen, die Vollstreckung bis zum Vorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung über den Exekutionstitel (Sicherstellungsauftrag) aufzuschieben.

Aufgrund der zwischenzeitig beim Verfassungsgerichtshof eingebrochenen Beschwerde ändere die Bf. den verfahrensgegenständlichen Antrag dahingehend, dass sie beantrage, die Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO bis zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes über die Beschwerde vom 10.8.2018 gegen den Sicherstellungsauftrag aufzuschieben.

Die Bf. begründe dies wie folgt:

3. Ergänzendes Vorbringen

§ 18 AbgEO sei eine Ermessensbestimmung. Die Vollstreckung „köinne“ unter bestimmten Umständen aufgeschoben werden, unter anderem wenn der Exekutionstitel bekämpft

werde (§ 18 Z 1 AbgEO). Im vorliegenden Fall werde der Exekutionstitel vor dem Verfassungsgerichtshof bekämpft.

§ 19 Abs. 2 AbgEO verbiete die Aufschiebung, wenn die Vollstreckung für denjenigen, der die Aufschiebung verlange, nicht mit einem unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteil verbunden sei. Nach Ansicht der Bf. sei diese Bestimmung im Umkehrschluss so zu verstehen, dass bei unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteilen eine Aufschiebung nicht nur gewährt werden könne, sondern sogar zu gewähren sei.

Die Vollstreckung wäre für die Bf. mit einem nicht zu ersetzenen Vermögensnachteil verbunden, da die vom Sicherstellungsauftrag umfassten Glücksspielabgaben in Höhe von ca. EUR 11 Millionen für sie existenzvernichtend seien.

Zum Beweis dafür werde auf das Vorbringen in der VfGH-Beschwerde, auf den öffentlich einsehbaren Jahresabschluss und den im Rahmen des Verfahrens vor dem BFG betreffend den Sicherstellungsauftrag vorgelegten Jahresabschluss verwiesen. Demnach erziele die Bf. Umsatzerlöse iHv EUR 2,6 Mio. pro Jahr, sodass EUR 11 Mio. unmöglich kurzfristig beglichen werden könnten.

Dabei sei zu bedenken, dass dem Sicherstellungsauftrag Abgaben zugrunde lägen, die (wenn der Sicherstellungsauftrag nicht erlassen worden wäre) nicht vollstreckbar wären. Dies sei die Voraussetzung für einen Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO). Es sollten also gegenüber einem Unternehmen mit einem Umsatz von EUR 2,4 Mio. Abgaben in Höhe von EUR 11 Mio. vollstreckt werden, obwohl diese noch nicht rechtskräftig feststünden.

Dagegen sei eine Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) nicht möglich. Umso wichtiger sei aus Rechtsschutzüberlegungen eine Aufschiebung der Vollstreckung.

3.1 Effektivität des Rechtsschutzes/Effet utile

Die vom Sicherstellungsauftrag umfassten Glücksspielabgaben beträfen den Zeitraum 03/2016-02/2017 und seien mittlerweile mit Festsetzungsbescheiden vom 22.6.2018 festgesetzt worden. Dagegen habe die Bf. Beschwerde erhoben und Aussetzung der Einhebung beantragt. Über die Beschwerde habe das BFG noch nicht entschieden.

Dennoch sollten die Abgaben vollstreckbar sein und solle keine Aufschiebung der Vollstreckung gewährt werden. Durch die Erlassung des Sicherstellungsauftrages umgehe die Abgabenbehörde, wie auch in der VfGH-Beschwerde ausgeführt worden sei, das Rechtsschutzsystem der BAO.

Dies sei deshalb problematisch, da in den zugrunde liegenden Abgabenverfahren auch ein Verstoß gegen Unionsrecht (Dienstleistungsfreiheit und Beihilfenverbot) geltend gemacht werde. Zum Verstoß der Glücksspielabgabe gegen Unionsrecht habe der VwGH bisher nicht Stellung genommen.

Nach dem EuGH-Urteil *Factortame*, C-213/89, ergebe sich bei Bedenken der EU-Konformität einer nationalen Vorschrift für Gerichte unmittelbar aus dem Unionsrecht die Verpflichtung zur Gewährung von einstweiligem Rechtsschutz.

Nach Art. 4 Abs. 3 EUV, dem sogenannten *effet utile*, achteten und unterstützten sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergäben. Art. 4 Abs. 3 EUV lautet weiters: „*Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner und besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen und den Handlungen der Organe der Union ergeben. Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.*“

Im konkreten Fall sei die Unionsrechtswidrigkeit der Abgaben auch aus Sicht der Abgabenbehörde zumindest möglich und jedenfalls von der Bf. mehrfach und fundiert begründet worden. Solche Abgaben exekutiv sicherzustellen, bevor sie überhaupt festgesetzt worden seien und bevor eine Möglichkeit bestanden habe, die Unionsrechtswidrigkeit zu überprüfen, widerspreche fundamental dem Grundsatz der Zusammenarbeit in der Union und dem Gebot der Wirksamkeit des Unionsrechtes. Die Behörde schaffe damit gleichsam „vollendete Tatsachen“ und vereitle den durch das Unionsrecht gebotenen Rechtsschutz.

Sofern nationale Behörden eine europäische Grundfreiheit beschränkten, sei deren Vorgehen daher auch im Lichte der europäischen Grundrechte zu beurteilen. Diesen Standpunkt vertrete der EuGH seit seiner Entscheidung in der Rs *ERT* im Jahr 1991 in ständiger Rechtsprechung (Urteil *ERT*, EU:C:1991:254, Rn 42ff.).

Aus diesem Grund sei im vorliegenden Fall von den nationalen Behörden und Gerichten auch auf Art. 47 GRC Bedacht zu nehmen, demzufolge jede Person, deren durch das Recht der Union garantierten Rechte oder Freiheiten verletzt worden seien, das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf habe.

Das Vorgehen der Abgabenbehörde nehme der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV ihre praktische Wirksamkeit und verletze zudem das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf nach Art. 47 GRC.

Der Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung werde daher in der veränderten Form, dass beantragt werde, die Vollstreckung bis zur Entscheidung des VfGH aufzuschieben, aufrechterhalten.

Der Amtsbeauftragte brachte dazu vor, dass der VfGH die Behandlung von Beschwerden in ähnlichen Sicherstellungsverfahren zur Glücksspielabgabe bereits abgelehnt habe (siehe E 343/2017 und E 453/2017).

Die Vertreterin der Bf. verwies hinsichtlich ihres Schlussantrages auf die soeben vorgelegte Stellungnahme. Es sei zudem der Einzelfall und die Höhe der Abgabenschuldigkeiten zu berücksichtigen. Aus der Differenz zwischen der geforderten Abgabe und den erzielten Umsätzen des Unternehmens sei ersichtlich, dass ein starkes Missverhältnis in deren Höhe bestehe, weswegen eine Aufschiebung zu gewähren sei und nicht das Wort „*kann*“ schlagend werde. Nur dies könne einen effektiven Rechtsschutz

gewähren. Die Sicherstellung stelle in diesem Fall einen so massiven Eingriff in die Rechte der Bf. dar, dass eine Weiterführung des Betriebes damit gefährdet sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 18 Z 1 und 3 AbgEO kann die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird (Z 1) oder wenn gemäß § 16 die Einstellung beantragt wird (Z 3).

Gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO kann auf Grund eines Sicherstellungsauftrages (§ 232 der Bundesabgabenordnung) zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden.

Im Übrigen sind die Bestimmungen des I. Teiles sinngemäß anzuwenden (Abs. 3).

Die Bf. beantragte, die Vollstreckung der mit Bescheid vom 23.3.2017 in Höhe von € 10.982.574,38 sichergestellten Glücksspielabgaben 03/2016-02/2017 gemäß § 18 Z 1 oder 3 AbgEO aufzuschieben.

Dazu wird festgestellt, dass gemäß § 18 Z 1 AbgEO die Aufschiebung der Vollstreckung auf Antrag bewilligt werden kann, wenn die Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels beantragt wird. Gemäß § 78 Abs. 1 AbgEO ist der Sicherstellungsauftrag nach § 232 BAO Exekutionstitel für die Vollstreckungsmaßnahmen zur Sicherung von Abgaben. Da der Sicherstellungsauftrag mit Beschwerde vom 30.3.2017 angefochten wurde, bestand zunächst auch die Möglichkeit, die Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO zu beantragen.

Allerdings wurde diese Beschwerde bereits mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.6.2018, RV/7102140/2017, als unbegründet abgewiesen, weshalb die Aufschiebung der Vollstreckung nach dieser Gesetzesstelle nicht mehr in Betracht kommt.

Aus dem geänderten Antrag, dass nunmehr die Aufschiebung der Vollstreckung bis zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes über die Beschwerde gegen das genannte BFG-Erkenntnis beantragt werde, lässt sich nichts gewinnen, da das Verfahren iSd § 18 Z 1 AbgEO betreffend den Antrag auf Aufhebung des über den Abgabenanspruch ausgestellten Exekutionstitels mit der meritorischen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, mit der der Sicherstellungsauftrag rechtskräftig wurde, beendet wurde.

Die Erhebung der Rechtsbehelfe der Beschwerde an den VfGH und der Revision an den VwGH eröffnet lediglich ein außerordentliches Verfahren, das keinen Grund darstellt, die Exekution nach § 18 AbgEO aufzuschieben, da in beiden Verfahren vor den Höchstgerichten ohnehin die Möglichkeit besteht, in Entsprechung des von der Bf.

erhobenen Postulates des Art. 4 Abs. 3 EUV auf Effektivität des Rechtsschutzes einen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gemäß § 30 Abs. 2 VwGG bzw. § 85 Abs. 2 VfGG zu stellen (*Liebeg*, Abgabenexekutionsordnung, Kommentar, § 18 Tz 3).

Die Exekution zur Sicherstellung, die aufgrund eines den Gegenstand einer Verfassungsgerichtshofbeschwerde bildenden Titels geführt wird, kann nur dann wegen Erhebung der VfGH-Beschwerde aufgeschoben werden, wenn der Beschwerde vom Verfassungsgerichtshof die aufschiebende Wirkung nach § 85 Abs. 2 VfGG zuerkannt wurde. Ist dies der Fall, so hat die Abgabenbehörde die Exekution aufzuschieben, ohne dass die Aufschiebungsvoraussetzungen des § 18 AbgEO vorliegen müssen, es bleiben jedoch Exekutionsakte, welche zur Zeit der Bewilligung der aufschiebenden Wirkung bereits in Vollzug gesetzt waren, aufrecht, weil die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung durch den VfGH nicht zurückwirkt (vgl. OGH 8.9.1982, 3 Ob 109/82; *Liebeg*, Abgabenexekutionsordnung, Kommentar, § 18 Tz 4).

Informativ wird festgehalten, dass der Rechtsansicht der Bf., dass bei unersetzblichen oder schwer zu ersetzenen Vermögensnachteilen eine Aufschiebung nicht nur gewährt werden könne, sondern sogar zu gewähren sei, nicht gefolgt werden könnte, da erst bei Vorliegen der genannten Vermögensnachteile das Gesetz (§ 18 AbgEO) die Möglichkeit zur Aufschiebung der Vollstreckung im Rahmen des Ermessens eröffnet, da andernfalls § 19 Abs. 2 AbgEO die Aufschiebung verbietet.

Gemäß § 18 Z 3 AbgEO kann die Aufschiebung der Vollstreckung darüber hinaus auf Antrag bewilligt werden, wenn gemäß § 16 AbgEO die Einstellung beantragt wird. Die Bf. beantragte zwar mit gleichem Schriftsatz auch die Einstellung der Vollstreckung, jedoch wurde der diesen Antrag abweisende Bescheid des Finanzamtes vom 28.4.2017 mangels Einbringung einer Beschwerde bereits am 6.6.2017 (Zustellung am 4.5.2017) rechtskräftig, weshalb die Aufschiebung der Vollstreckung auch nach dieser Gesetzesstelle nicht mehr in Betracht kommt.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt aufgrund der eindeutigen Rechtslage nicht vor.

Wien, am 27. September 2018