

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache GmbH in Liquidation, Adr, vertreten durch Mag. Alfred Holzinger, Am Rauschberg 14, 4101 Feldkirchen, gegen den Bescheid des FA GVG vom 25.04.2012, betreffend Sicherstellung gemäß § 232 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hat Kenntnis davon erlangt, dass die GmbH, =GmbH, Ausspielungen gemäß § 2 Abs. 1 GSpG mittels Glücksspielautomaten bzw. über Video-Lotterie-Terminals veranstaltet hat. Die GmbH hat die hierfür gemäß § 57 Abs. 3 GSpG anfallende Glücksspielabgabe entgegen den Vorschriften des GSpG weder selbst berechnet noch entrichtet. Daraufhin hat am 10. Oktober 2011 das GVG als Finanzstrafbehörde I. Instanz dem Gf, =Geschäftsführer, mitgeteilt, dass der Verdacht bestehe, er habe als Entscheidungsträger der GmbH eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, indem er im Zeitraum 1.1. bis 31.8.2011 Glücksspielabgaben verkürzt habe. Mit Bescheid vom 25. April 2012 hat das GVG sodann gemäß § 232 BAO die Sicherstellung folgender Glücksspielabgaben, hinsichtlich welcher der Abgabeananspruch bereits entstanden ist und welche Abgabe bereits fällig war, angeordnet:

Zeitraum	Höhe in €
Jänner 2011	24.523,75
Februar 2011	21.611,25
März 2011	16.761,28
April 2011	14.362,58

Mai 2011	16.853,99
Juni 2011	20.332,41
Juli 2011	23.476,20
August 2011	14.653,35
September 2011	19.906,77
Oktober 2011	14.957,56
November 2011	22.059,44
Dezember 2011	19.494,03
Jänner 2012	15.120,46
Februar 2012	13.415,48
Summe	257.528,55

Der Abgabenanspruch für die Monate Jänner und Februar 2011 wurde anhand der beim FA, =FA, vorgelegten Saldenlisten ermittelt. Daraus war zu entnehmen, dass mehr als 80 % der Erlöse auf Automatenerlöse entfallen sind. Analog dazu wurde der Automatenumsatz für die Monate März 2011 bis Februar 2012 ebenfalls mit 80 % von den beim FA eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen geschätzt.

Die Erschwerung der Einbringung im Sinne des § 232 BAO sei zu befürchten, weil der zu erwartende Betrag bei weitem das vorhandene Eigenkapital übersteige. Überdies bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung.

Dagegen hat die GmbH am 25. Mai 2012 Berufung eingelegt, weil es die Behörde unterlassen habe, den Sachverhalt genau zu ermitteln oder einen entsprechenden Vorhalt zu stellen. Für einen Sicherstellungsauftrag fehle es überdies an dem Tatbestandsmerkmal der Gefährdung, weil die GmbH ihre Umsatzsteuerverpflichtungen stets eingehalten habe. Das GVG hat die Berufung am 9. Juli 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das BFG hat die weiteren Ermittlungs- und Verfahrensschritte der Abgabenbehörden wie folgt erhoben.

Sowohl das FA als auch das GVG (ABNr) haben umfassende Prüfungen und Kontrollen betreffend die GmbH durchgeführt. Dabei wurden Zeugen (Spieler, Kellner) befragt und Aufzeichnungen beschlagnahmt, woraus sich erhebliche Umsatz- und Glücksspielabgabenverkürzungen ergeben haben. Hinsichtlich der Automatenerlöse in den hier maßgeblichen Monaten Jänner 2011 bis Februar 2012 hat das FA sodann

eine Zuschätzung von 200 % vorgenommen (BP Bescheide vom 11.8.2014). Das GVG ist der Schätzung des FA gefolgt, sodass sich die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgaben in Höhe von insgesamt 1,976.824,95 € wie folgt ergeben hat.

	gemeldete Geräteerlöse	Zuschätzung 200 %	BMGL für GSpAbg.
Jänner 2011	81.745,83	163.491,66	245.237,49
Feb.	72.037,50	144.075,00	216.112,50
März	55.691,66	111.383,32	167.074,98
April	46.041,67	92.083,34	138.125,01
Mai	54.379,17	108.758,34	163.137,51
Juni	62.824,99	125.649,98	188.474,97
Juli	74862,51	149.725,02	224.587,53
Aug.	32.241,67	64.483,34	96.725,01
Sept.	40.920,84	81841,68	122.762,52
Okt.	25.250,00	50.500,00	75.750,00
Nov.	28.850,01	57.700,02	86.550,03
Dez.	35.450,00	70.900,00	106.350,00
Jänner 2012	28.245,84	56.491,68	84.737,52
Feb.	20.400,01	40.800,02	61.200,03
			1,976.824,95

Mit Bescheiden je vom 20. Oktober 2014 hat das GVG daher die Glücksspielabgaben für 1/2011 bis 2/2012 im Ausmaß von 30 % obiger Bemessungsgrundlage in Höhe von insgesamt 593.047,47 € festgesetzt. Zur Begründung hat das GVG ausgeführt, aufgrund der Erfahrungen des GVG betrage ein durchschnittliches Nettoeinspielergebnis bei der vergleichbaren Art von Glücksspielgeräten, welche die GmbH aufgestellt hatte, nicht unter 3.000 €/Monat/Automat. Das sich aus der Zuschätzung von 200 % ergebende durchschnittliche Einspielergebnis von unter 1.400 €/Monat/Gerät liege deutlich unter den sonst branchenüblichen Ergebnissen. Die Schätzung des FA habe sich daher am untersten Rand orientiert.

Dagegen hat die GmbH Beschwerde erhoben, welche das GVG mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.11.2015 als unbegründet abgewiesen hat. In seiner umfassenden Begründung führt das GVG aus, auf Grund welcher Beweismittel die Schätzungsbefugnis der Behörde dem Grunde nach bestanden hat. Die Erlöse seien anlässlich der Entleerung der Glücksspielautomaten in nicht den Anforderungen des § 131 BAO entsprechender Form auf Bierblockzettel festgehalten worden, sodass der

Einzelaufzeichnungspflicht nicht entsprochen worden sei. Die Auszahlung der Gewinne sei überdies nicht direkt von den Einsätzen im Gerät erfolgt, sondern in bar durch die Kellnerin aus einem gesonderten Gelddepot. Daraus ergäbe sich, dass der aus den Geräten entnommene Betrag denkmöglich der tatsächliche Automatenumsatz sein könne. Nebenaufzeichnungen seien nicht vorgelegt, jedoch anlässlich diverser finanzpolizeilicher Kontrollen fragmentarisch aufgefunden worden. Auch der Höhe nach sei auszuführen, dass auf Grund der von Zeugen angegebenen Verluste, vorgefundener versteckter Aufzeichnungen, der Gerätebuchhaltung und der Lebenserfahrung die Zuschätzung von 200 % jedenfalls gerechtfertigt sei.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund der vorliegenden Bescheide und des Akteninhaltes erwiesen.

### **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 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben zu begegnen.

Der Sicherstellungsauftrag hat gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung 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.

Nach § 232 Abs. 3 BAO gelten die Abs. 1 und 2 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Gemäß § 57 Abs. 3 GSpG beträgt für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals die Glücksspielabgabe 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Nach § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 1, 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben

sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die einer Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.

### **Erwägungen**

Ziel des Sicherungsverfahrens ist es, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (vgl. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0065).

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

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. 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 allerdings - wie bereits erwähnt - nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170). Vielmehr bleibt diese Frage dem Berufungsverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten.

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

In diesem Sinn hat das GVG in seinem Bescheid dargetan, dass die GmbH unbestritten Ausspielungen mit Glücksspielautomaten bzw. Videolotterieterminals durchgeführt hat, welche gemäß § 57 Abs. 3 GSpG der Glücksspielabgabe unterliegen. Die Abgabe ist im Sinne des § 59 Abs. 3 GSpG selbst zu berechnen und abzuführen. Die

GmbH hat zwar in umsatzsteuerlicher Hinsicht Automatenenerlöse beim FA bekannt gegeben, die Selbstberechnung der Glücksspielabgabe jedoch unterlassen. Der Abgabeananspruch für die angefallenen Glücksspielabgaben der Zeiträume 1/2011 bis 2/2012 ist im hier maßgeblichen Zeitpunkt des 25. April 2012 somit dem Grunde nach bereits entstanden gewesen. Die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld hat das GVG unbedenklich von den eigenen Angaben der GmbH (Saldenlisten, UVA's) abgeleitet. Dass den Annahmen des GVG gewichtige Anhaltspunkte zugrunde gelegen sind, ist überdies daraus ersichtlich, dass aufgrund der Ergebnisse umfangreicher Prüfungsaktivitäten im Abgabenverfahren letztlich eine noch wesentlich höhere Abgabenschuld festgesetzt worden ist. Soweit die GmbH beanstandet, das GVG habe den Sachverhalt unzureichend ermittelt, ist sie nochmals darauf hinzuweisen, dass der Sicherstellungsauftrag kein abschließender Sachbescheid iSd. § 183 Abs. 4 BAO ist. Wäre bereits im Sicherstellungsverfahren eine gesicherte Beweislage erforderlich, widerspräche dies den Intentionen des Gesetzgebers, der mit diesem Instrument bloß frühzeitig Ausgabenausfällen entgegenwirken wollte. Eine detaillierte inhaltliche Auseinandersetzung mit den Ergebnissen der Prüfung ist überdies bereits im Zuge des Beschwerdeverfahrens erfolgt. Nicht zuletzt bliebe der Sicherstellungsauftrag selbst dann rechtmäßig, wenn sich im Nachhinein herausstellen würde, dass der Abgabeananspruch doch nicht entstanden ist (sofern im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren).

Neben der Entstehung der Abgabenschuld dem Grunde nach und dem Vorliegen gewichtiger Anhaltspunkte für die Höhe, ist überdies eine Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung der Einbringung der Abgabenschuld Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit eines Sicherstellungsauftrages. Eine solche ist anzunehmen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff die Abgabeneinhebung voraussichtlich gesichert erscheint. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden ua. bei drohendem Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht oder Vermögensverschleppung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte sowie bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 232 Tz. 5). Der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung reicht aus; nicht erforderlich sind vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlungen.

Das GVG hat die Sicherstellung - abgesehen von dem Verdacht eines vorsätzlichen Finanzvergehens - weiters damit begründet, dass die zu erwartende Abgabeforderung bei weitem das vorhandene Eigenkapital der GmbH von rd. 53.000 € übersteige, sodass die Einbringung schwer möglich sein würde. Mit dieser Einschätzung ist das GVG richtig gelegen, was daraus erhellt, dass sich die GmbH zwischenzeitig in Liquidation befindet. Soweit die GmbH darauf hinweist, sie leiste pünktlich ihre Umsatzsteuervorauszahlungen, gilt es zu bedenken, dass die zusätzlich drohenden Nachzahlungen aufgrund der Prüfungshandlungen der Abgabenbehörden in keinem Verhältnis zu den monatlichen

Vorauszahlungen gestanden sind und die finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens damit schwer belastet wurden, was die Gefährdung der Einbringlichkeit nahegelegt hat.

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

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages sind daher vorgelegen, sodass die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen war.

### **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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen ständigen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 17. November 2015