

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat in der Beschwerdesache P.GmbH, (Bf.) vertreten durch VERAX Wp & Stb GmbH, Rotenturmstraße 16-18 Tür DG, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 8. April 2014 gegen den Bescheid Sicherstellungsauftrag des Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 01.07.2014, FA 1234 betreffend Glücksspielabgabe nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Oktober 2016 in Anwesenheit von a.undB. für die Bf. und C.D.E.undF. für das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel und am 15.12.2016 in Abwesenheit der Vertreter der Bf. und in Anwesenheit von C.F.undG. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des Sicherstellungsauftrages dahingehend korrigiert, dass die Summe der voraussichtlichen Abgabenhöhe an Glücksspielabgabe € 12.008.756,43 ausmacht.

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

## Entscheidungsgründe

Am 31. März 2014 hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel einen Bescheid Sicherstellungsauftrag erlassen und die Sicherstellung in das Vermögen der Bf. für folgende Abgabenansprüche angeordnet:

Abgabenart	Zeitraum	voraussichtliche Höhe in Euro
Glücksspielabgabe	März 2011	3.282,78
	April 2011	420.101,42
	Mai 2011	438.430,41
	Juni 2011	317.525,65

	Juli 2011	304.800,33
	August 2011	339.929,35
	September 2011	311.270,94
	Oktober 2011	343.386,41
	November 2011	377.648,41
	Dezember 2011	384.567,17
	Jänner 2012	419.224,52
	Februar 2012	336.409,57
	März 2012	324.293,18
	April 2012	316.410,57
	Mai 2012	288.375,57
	Juni 2012	293.649,73
	Juli 2012	339.011,30
	August 2012	302.406,23
	September 2012	390.191,49
	Oktober 2012	355.291,71
	November 2012	374.387,29
	Dezember 2012	407.044,61
	Jänner 2013	431.516,96
	Februar 2013	377.372,15
	März 2013	367.735,15
	April 2013	363.654,77
	Mai 2013	351.010,58
	Juni 2013	442.649,76
	Juli 2013	413.797,90
	August 2013	410.882,05
	September 2013	374.973,11
	Oktober 2013	408.939,35
	November 2013	678.586,01

Zusammen: € 12.008.756,45

Die Sicherstellung kann sofort vollzogen werden. Eine Hinterlegung des Betrages von € 12.008.756,45 bei der oben bezeichneten Abgabenbehörde bewirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden.

Zur Begründung wird ausgeführt:

"Die Firmen P. GmbH (in der Folge P) und Y.AG (in der Folge „Y“ genannt) ermöglichen im Zusammenspiel interessierten Kunden die Teilnahme an entgeltlichen Glücksspielen bei denen ein Gewinn in Aussicht gestellt wird. Y generiert dabei den Spielablauf und das Spielergebnis, P ist zuständig für die Weiterleitung von Spielaufträgen und Spielergebnissen sowie die Annahme und Weiterleitung von Spieleinsätzen und Gewinnen. Zum genauen Spielablauf befragt gibt die zuständige Geschäftsführerin der P, Frau A, im Rahmen der Niederschrift über die UVA-Prüfung des Finanzamtes Graz - Stadt sinngemäß folgendes zu Protokoll: Die P besitzt keine eigenen Automaten. Die Spielaufträge werden beim P Partner erteilt, der Betrag wird über den Banknotenleser übermittelt und über ein Auftragsterminal = Eingabegerät wird die Art des Auftrags übermittelt. Der eingegangene Auftrag wird von P an die Y weitergeleitet. Der Spielablauf, sowie das Spielergebnis wird bei „Y“ ermittelt und das Ergebnis an die P gemeldet. Diese wiederum übermittelt das Ergebnis an den Banknotenleser und durch das Auftragsterminal wird das Ergebnis visuell angezeigt.

Aus vorgelegten Verträgen zwischen P und deren Kunden geht weiters hervor, dass das gesamte Bargeldhandling (Annahme der Einsätze, Auszahlung von Gewinnen, Vertragspartnerprovisionen) durch die P bzw. treuhändig für die P durchgeführt wird. P ihrerseits führt diese Tätigkeit wiederum treuhändig für Y durch.

Durch oben beschriebenes System wurde es den Spielern ermöglicht an Ausspielungen teilzunehmen. Als Ort der Ausspielung ist lt. VwGH Judikatur jener Ort zu sehen, von dem aus der Spieler an der Ausspielung teilnimmt. Da an diesen Teilnahmeorten weder landesrechtliche Bewilligungen noch Bundeskonzessionen vorlagen, handelt es sich um verbotene Ausspielungen.

Gemäß § 12a GSpG sind elektronische Lotterien über Video Lotterie Terminals (VLT) 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 zu den elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals erfolgt.

Bei den gegenständlichen Geräten handelt es sich um Video Lotterie Terminals, da die Spielentscheidung auf IT Infrastruktur außerhalb der Auftragsterminals generiert und auf elektronischem Wege an die Auftragsterminals gesendet wird und somit die Spielentscheidung zentralseitig herbeigeführt wird.

Die Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und elektronische Lotterien über VLT unterliegen gem. § 57 Abs. 3 Glücksspielgesetz (GSpG) der Glücksspielabgabe.

Diese ist gemäß § 59 Abs. 3 GSpG selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu melden und an dieses abzuführen. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt.

Aus den bisherigen Ausführungen ist zu entnehmen, dass als Vermittlerin die Fa P. GmbH anzusehen ist. 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.

Weiters wurde festgestellt, dass die Fa. Y als Veranstalter fungiert.

Gem. § 59 Abs. 2 Glücksspielgesetz (GSpG) ist Schuldner der Abgabe nach § 57 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses nach dem GSpG der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand.

Die P und die Y sind daher Gesamtschuldner.

Der Abgabeananspruch für die oben angeführten Zeiträume ist bereits entstanden und die Abgabe ist bereits fällig.

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

Die Grundlage für die Berechnung bilden einerseits die im Rahmen der Prüfung dem FA Graz-Stadt übergebenen Systemausdrucke mit der Überschrift „Summen aller Terminals Y“ für den Zeitraum 1.12.2012 bis einschl. 30.6.2013, andererseits die übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 03/2011 — 11/2013.

Aufgrund der vorgelegten Abrechnungen wurde das Nettohold ermittelt und dessen prozentuelles Verhältnis zur Höhe der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen ermittelt.

Der Durchschnittssatz wurde dafür verwendet um das Nettohold der Monate, für die keine Systemabrechnungen vorgelegt wurden, zu kalkulieren. Die genaue Berechnung ist der Beilage zum Sicherstellungsauftrag zu entnehmen, welche hiermit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bildet.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO).

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

Das handelsrechtliche Eigenkapital der P beträgt zum 31.12.2012 € -108.349,05. Die zu erwartende Abgabennachforderung übersteigt das handelsrechtliche Eigenkapital bei weitem.

Obwohl, laut vorliegender UVAs im Jahr 2013 der durchschnittliche Monatsumsatz gegenüber 2012 etwas gestiegen ist, stehen den Umsätzen hohe Ausgaben gegenüber, was zu regelmäßigen Vorsteuergutschriften führt. Aus oben genanntem Sachverhalt besteht Grund zu der Annahme, dass die Abgabennachforderung im Hinblick auf das negative Eigenkapital und die hohen Aufwendungen die Leistungsfähigkeit der P bei Weitem übersteigt.

Da ein Gesamtschuldnerhältnis vorliegt, muss die Erschwernis- oder Gefährdungssituation bei allen Gesamtschuldnern vorliegen.

Die wesentliche Erschwerung der Einbringung ist bei der Y aus folgenden Gründen zu befürchten:

Der zu erwartende Abgabensanspruch übersteigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Y bei Weitem. Das handelsrechtliche Eigenkapital laut Jahresabschluss zum 31.01.2013 beträgt € 712.775,59. Des Weiteren besteht bereits eine Eventualverbindlichkeit in Höhe von € 11.753.803,93. Dabei handelt es sich um Vorschreibungen von Glücksvertragsgebühr für die Zeiträume 05/2008 bis 4/2010. Dem Jahresabschluss zum 31.01.2013 ist auf Seite 24 folgender Passus zu entnehmen:

„IV. Die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens (§ 243 Abs. 3 Zi; 2 UGB)

Wesentliche Risiken und Ungewissheiten

Sofern der Berufung gegen die Gebührenbescheide nicht stattgegeben wird und die Zahlung der Gebühreinnachforderungen fällig wird, ist der Bestand der Y gefährdet. "

Aus diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass von einer wesentlichen Erschwerung der Einbringung der zu erwartenden Abgabennachforderungen auszugehen ist, selbst wenn die Eventualverbindlichkeiten nicht schlagend werden, da diese etwa in gleicher Höhe wie die zu erwartende Glücksspielabgabe bestehen.

Aus folgenden Gründen geht das Finanzamt davon aus, dass die Eventualverbindlichkeiten schlagend werden:

Im oben genannten Zeitraum wurden von der Firma Y Glücksspiele in der Form „Wetten auf vergangene aufgezeichnete Ereignisse“ veranstaltet. Dabei war es den Kunden möglich, Wetten auf den Ausgang videoaufgezeichneter Rennen zu platzieren. Dass es sich hierbei nicht um Wetten, sondern um Glücksspiele handelt, hat der VfGH bereits in mehreren Erkenntnissen entschieden. Auch der VfGH schließt sich in seinem Erkenntnis B369/2013 - 5 dieser Rechtsmeinung an. Weiters wird auf das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck vom 22.11.2013, RV/0343-I/ 10 verwiesen, das zu gleicher Rechtsmaterie ergangen ist. Bezugnehmend auf die Judikaturlinie des VfGH und des VfGH erscheint, die beim BFG eingebrachte Beschwerde als wenig erfolgversprechend.

Für die oben genannten Zeiträume besteht darüber hinaus bei beiden Gesamtschuldnern der Verdacht der Abgabenhinterziehung, die Selbstberechnung und die Entrichtung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume 3/2011 - 11/2013 unterblieb.

Es ist somit bei beiden Gesamtschuldnern die wesentliche Erschwernis der Einbringung zu befürchten.

Berechnungsblatt zum Sicherstellungsauftrag vom 31.03.2014:

Zeitraum	Brutto Hold	Netto Hold	GSp-A	UVA	% des Netto Hold
Mär.11	€ 13.131,13	€ 10.942,61	€ 3.282,78	€ 8.173,10	74,69%

Apr.11	€ 1.680.405,69	€ 1.400.338,08	€ 420.101,42	1.045.921,22	€ 74,69%
Mai.11	€ 1.753.721,66	€ 1.461.434,72	€ 438.430,41	€ 1.091.554,68	74,69%
Jun.11	€ 1.270.102,62	€ 1.058.418,85	€ 317.525,65	€ 790.539,62	74,69%
Jul.11	€ 1.219.201,32	€ 1.016.001,10	€ 304.800,33	€ 758.857,54	74,69%
Aug.11	€ 1.359.717,42	€ 1.133.097,85	€ 339.929,35	€ 846.317,83	74,69%
Sep.11	€ 1.245.083,75	€ 1.037.569,79	€ 311.270,94	€ 774.967,33	74,69%
Okt.11	€ 1.373.545,66	€ 1.144.621,38	€ 343.386,41	€ 854.924,83	74,69%
Nov.11	€ 1.510.593,66	€ 1.258.828,05	€ 377.648,41	€ 940.226,50	74,69%
Dez.11	€ 1.538.268,68	€ 1.281.890,57	€ 384.567,17	€ 957.452,04	74,69%
Jan.12	€ 1.676.898,07	€ 1.397.415,06	€ 419.224,52	€ 1.043.738,00	74,69%
Feb.12	€ 1.345.638,27	€ 1.121.365,22	€ 336.409,57	€ 837.554,66	74,69%
Mär.12	€ 1.297.172,73	€ 1.080.977,27	€ 324.293,18	€ 807.388,65	74,69%
Apr.12	€ 1.265.642,26	€ 1.054.701,89	€ 316.410,57	€ 787.763,40	74,69%
Mai.12	€ 1.153.502,29	€ 961.251,91	€ 288.375,57	€ 717.965,03	74,69%
Jun.12	€ 1.174.598,93	€ 978.832,44	€ 293.649,73	€ 731.096,04	74,69%
Jul.12	€ 1.356.045,21	€ 1.130.037,68	€ 339.011,30	€ 844.032,17	74,69%
Aug.12	€ 1.209.624,93	€ 1.008.020,78	€ 302.406,23	€ 752.896,99	74,69%
Sep.12	€ 1.560.765,97	€ 1.300.638,30	€ 390.191,49	€ 971.454,84	74,69%
Okt.12	€ 1.421.166,85	€ 1.184.305,71	€ 355.291,71	€ 884.565,30	74,69%
Nov.12	€ 1.497.549,16	€ 1.247.957,63	€ 374.387,29	€ 932.107,32	74,69%
Dez.12	€ 1.628.178,43	€ 1.356.815,36	€ 407.044,61	€ 1.013.413,83	74,69%
Jan.13	€ 1.726.067,84	€ 1.438.389,87	€ 431.516,96	€ 1.074.342,34	74,69%
Feb.13	€ 1.509.488,59	€ 1.257.907,16	€ 377.372,15	€ 939.538,68	74,69%
Mär.13	€ 1.470.940,62	€ 1.225.783,85	€ 367.735,15	€ 915.545,58	74,69%
Apr.13	€ 1.454.619,07	€ 1.212.182,55	€ 363.654,77	€ 905.386,69	74,69%
Mai.13	€ 1.404.042,31	€ 1.170.035,25	€ 351.010,58	€ 873.906,61	74,69%
Jun.13	€ 1.770.599,05	€ 1.475.499,21	€ 442.649,76	€ 1.102.059,54	74,69%
Jul.13	€ 1.655.191,59	€ 1.379.326,32	€ 413.797,90	€ 1.030.227,41	74,69%
Aug.13	€ 1.643.528,19	€ 1.369.606,83	€ 410.882,05	€ 1.022.967,86	74,69%
Sep.13	€ 1.499.892,43	€ 1.249.910,36	€ 374.973,11	€ 933.565,82	74,69%

Okt.13	€ 1.635.757,39	€ 1.363.131,16	€ 408.939,35	€ 1.018.131,14	74,69%
Nov.13	€ 2.714.344,06	€ 2.261.953,38	€ 678.586,01	€ 1.689.467,05	74,69%
Dez.13					
		SUMME:	€ 12.008.756,45		

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8. April 2014:

"Einleitend wird festgehalten, dass mittels Bescheiden gemäß § 232 BAO sowohl an die P als auch an die Y inhaltlich identische Schriftstücke erlassen wurden. Die nachstehenden Ausführungen werden daher jeweils auf beide Sicherstellungsaufträge gegen die angeführten Mandanten bezogen, sofern nicht im Folgenden anderes erwähnt wird.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Sicherstellungsaufträge gemäß § 232 BAO betreffend der Glücksspielabgabe für März 2011 bis November 2013 im Gesamtausmaß von € 12.008,756,43 sowie gegen die sofortige Vollziehung der Sicherstellung.

Angemerkt wird ergänzend, dass die Abgabensumme laut o.a. Sicherstellungsaufträgen nicht richtig addiert wurde und eine Differenz von € 0,02 aufweist.

Es werden folgende Änderungen beantragt:

1. Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO, Aufhebung der über die o.a. Abgabenansprüche ausgestellten Exekutionstitel gem. § 18 Z 1 AbgEO,
2. Stattgabe der Beschwerde gemäß § 243 BAO gegen die Sicherstellungsaufträge gemäß § 232 BAO, Aufhebung der Sicherstellungsaufträge
3. Für den Fall der Vorlage dieser Beschwerde an das Verwaltungsgericht, wird hiermit in offener Frist der Antrag gemäß § 274 Abs. 1 lit. a BAO auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt sowie in diesem Fall eine Entscheidung durch den Senat nach § 272 Abs. 2 lit. a BAO beantragt.

Begründung:

### **1. Unanwendbarkeit der Regelungen des GspG**

In den benannten Sicherstellungsaufträgen wird auf Seite 3 im 3. Absatz angeführt: "Gemäß § 12a GSpG sind elektronische Lotterien über Video Lotterien (VLT) 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 zu den elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals erfolgt. Bei den gegenständlichen Geräten handelt es sich um Video Lotterie Terminals, da die Spielentscheidung auf IT Infrastruktur außerhalb der Auftragsterminals generiert wurde und auf elektronischem Weg an die Auftragsterminals gesendet wird und somit die Spielentscheidung zentralseitig herbeigeführt wird." Mittels Schreiben (Email) vom

26. September 2013, hat die Geschäftsführerin der P im Rahmen einer Betriebsprüfung (Herr G, FA Graz Stadt, Umsatzsteuer) u.a. das Gutachten von Herrn T vom 26.3.2013 übermittelt. Aus diesem Gutachten geht unter anderem hervor, dass die gegenständlichen Geräte nicht die Voraussetzungen nach § 12a GSpG erfüllen. Die nunmehr einschreitende Behörde hatte auch auf dieses Gutachten - welches bekannt ist - Bezug nehmen müssen. Dass der Akt betreffend der gerade angeführten Betriebsprüfung der nunmehr einschreitenden Behörde bekannt ist, ergibt sich schon aus Seite 2/5 der beiden Sicherstellungsaufträge. Hierbei wird angeführt: "Zum genauen Spielablauf befragt, gibt die zuständige Geschäftsführerin der P, Frau A, im Rahmen der Niederschrift über die UVA Prüfung des Finanzamtes Graz-Stadt sinngemäß folgendes zu Protokoll." Somit steht fest, dass der einschreitenden Behörde das Gutachten bekannt war und dieses wissentlich ignoriert wurde. Der Vorwurf des Vorliegens einer elektronischen Lotterie im Sinne des § 12a GSpG ist daher haltlos. Dem bekannten Gutachten wurde auch Seitens der Behörde nicht entgegengetreten. Somit ist davon auszugehen dass dieses Vorbringen nicht bestritten wird.

In den benannten Sicherstellungsaufträgen wird auf Seite 3 im 2. Absatz angeführt: "Durch oben beschriebenes System wurde es den Spielern ermöglicht an Ausspielungen teilzunehmen. Als Ort der Ausspielung ist lt. VwGH Judikatur jener Ort anzusehen, von dem aus der Spieler an der Ausspielung teilnimmt. Da an diesen Teilnahmeorten weder landesrechtliche Bewilligungen noch Bundeskonzessionen vorlagen, handelt es sich um verbotene Ausspielungen."

Mit der Formulierung der "VwGH Judikatur" meint die Finanzverwaltung offenbar etwa das Erk. des VwGH E 14.12 2011, 2011/1710155, wonach eine Ausspielung dort stattfindet, wo sich das Terminal, welches vom Spieler bedient wird, befindet, egal ob es sich um ein VLT oder einen Glücksspielautomaten handelt. Handelt es sich bei dem vorliegenden Gerät um ein solches, für welches nicht explizit durch das GSpG eine Ausnahme vorgesehen ist, ergibt sich daraus jedenfalls, dass das Betreiben eines solchen Gerätes ohne Konzession nach dem GSpG unzulässig ist.

Die eben erwähnte Entscheidung lautet in ihrem Rechtssatz:

„Nach dem festgestellten und unbestrittenen Sachverhalt wird der Spielauftrag im Burgenland erteilt, der Einsatz im Burgenland geleistet, der Ablauf des Spielvorganges im Burgenland gesteuert - abgesehen vom Starten des Spiels durch Betätigung von Tasten am Gerät im Burgenland - und beobachtet und auch ein eventueller Gewinn im Burgenland an den Spieler ausbezahlt. Bei diesem Geschehensablauf finden Bestandteile des Spiels im Burgenland statt. Dass der Spieler im Burgenland über das dort befindliche Gerät lediglich über eine Internetverbindung das von ihm gesteuerte, an einem anderen Ort entsprechend seinen Entscheidungen bzw. Tasteneingaben durchgeführte Spiel im engeren Sinn, nämlich die Positionierung der virtuellen Walzen, beobachtet, ändert nichts an dem Umstand, dass durch diesen Geschehensablauf eine Ausspielung im Burgenland stattfindet. Die "Auslagerung" der genannten Spielbestandteile in ein anderes Bundesland, die aber am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden,



vermag an dem Umstand, dass Ausspielungen im Burgenland stattfinden, nichts zu ändern."

Betrachtet man diese Entscheidung auch im Langtext genauer lassen sich weitere - nicht im Rechtssatz enthaltene - Feststellungen erkennen. Unter anderem hält der VwGH nachstehend fest:

"... ein Spieler kann in der Filiale im Burgenland einen Spieldauftrag abgeben...

Der Spieler in Graz startet das erste Spiel, danach kann der Fiewer im Burgenland auf das Spiel Einfluss nehmen, indem er mit der Starttaste das nächste Spiel beginnen kann oder mit der Stopptaste das Spiel beenden kann."

Vergleicht man nunmehr die vorliegenden Fakten, insbesondere das nicht bestrittene Gutachten T. mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH so steht folgendes fest:

Die inkriminierten Terminals beinhalten keine Spiel-, Unterhaltungs- oder Glücksspiel-Softwareprogramme und können demnach derartige Programme auch nicht selbsttätig ausführen. Über das Terminal kann nicht in die Spielgestaltung eingegriffen werden. Es ist keine technische Möglichkeit vorhanden, Geldbeträge welcher Art auch immer, irgendeinem Spielbetreiber oder Veranstalter zu übermitteln bzw. zuzuweisen. Es existiert weder in materieller noch in jeglicher anderer Form ein Datenaustausch oder eine finanzielle Verbindung zwischen den Terminals und einem Spielbetreiber bzw. Veranstalter. Nachdem die den Sicherstellungsauftrag erlassende Behörde dem offensichtlich bekannten Gutachten nicht entgegengetreten ist, ist davon auszugehen, dass der technische Ablauf unstrittig ist.

Aus diesem Grund ist das Vorliegen eines unter § 57 Abs. 3 GSpG zu subsumierenden Sachverhaltes zu verneinen. Dem entsprechend geht auch der Sicherstellungsauftrag ins Leere.

## **2. Bereits entschiedene Sache / ne bis in idem/ Sperrwirkung im Abgabenverfahren:**

Mittels Beschuldigtenladung vom 30.1.2013 (Gz. 2 St 122/10a —1; Beilage 1) wurde u.a. die Geschäftsführerin der P gem. § 153 Abs. 2 der StPO wegen des Verdachtes der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 und 2a iVm § 38 FinStrG und § 57 Abs. 3 GSpG bzw. § 168 StGB geladen. Mittels Benachrichtigung von der Einstellung des Verfahrens vom 28.1.2014 wurde das Ermittlungsverfahren gem. § 100 Z. 2 StPO eingestellt (vgl. Beilage 2). Stellt die Staatsanwaltschaft jedoch ein Finanzstrafverfahren gemäß § 190 Z 2 StPO - wie in dem hier vorliegenden Fall - ein, so hat diese Entscheidung Sperrwirkung für die Finanzstrafbehörde iSd Art 4 Abs. 1 des 7. ZPEMRK und hindert diese an der erneuten (weiteren) Verfolgung desselben Sachverhaltes auch im Verwaltungsverfahren (Nordmeyer in Wiener Kommentar StPO, 5190, 169. Lfg. RZ 45 ff). Nicht jede Verfahrenseinstellung kann einem rechtskräftigen Freispruch nach Art 4 des 7. ZPEMRK gleichgehalten werden. Nur soweit verfahrensbeendende Entscheidungen Bestand haben und nicht bloß aus formalen Gründen erfolgen, sondern auf einer inhaltlichen Prüfung des Vorwurfs basieren, können sie die verfassungsrechtlich verankerte Sperrwirkung anderen Behörden/Gerichten gegenüber entfalten.

Dies wird jedenfalls anzunehmen sein, wenn der Beschuldigte iSd § 193 Abs. 2 Z 1 in das Verfahren eingebunden wurde (Thienel- Hauenschild, JBL 2004, 156 ff). Die Tatsache, dass im Rahmen der Verfahrenseinstellung durch den Staatsanwalt kein Gericht tätig wird und die in diesem Verfahren getroffene Entscheidung nicht in Form eines Urteils ergeht, steht dabei der Sperrwirkung nicht entgegen (vgl EuGH Rs 0187/01, Slg 2003 I-1345 Rz 31). Im hier maßgeblichen Verfahren zu 2 St 122I10a wurden mehrere Schriftsätze verfasst und eingebracht, weshalb von einer deutlichen Einbindung der Beschuldigten in das Verfahren ausgegangen werden kann.

Es steht somit fest, dass aufgrund der Ermittlungen der STA Wels und der darauf folgenden Einstellung des Ermittlungsverfahrens (Beilage 2) kein Sachverhalt vorliegt, welcher unter § 57 Abs. 3 GSpG subsumiert werden kann. Die Einstellung des Verfahrens wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung zieht zwangsläufig nach sich, dass auch kein Abgabeananspruch aufgrund angeblich vorliegender Ausspielungen nach § 57 Abs. 3 GSpG vorliegen kann. Die Zeiträume im angeführten Strafverfahren zur Zahl 2 St 122/10a sowie im hier gegenständlichen Verfahren decken sich zur Gänze bzw. wird in der Benachrichtigung über die Einstellung (Beilage 2) von einem Zeitraum bis zum 27.01.2014 gesprochen.

Nach erfolgtem Ermittlungsverfahren wurde seitens der STA Wels somit festgestellt, dass im Zeitraum 1.1.2009 - 27.1.2014 keine Sachverhalte gemäß § 57 Abs. 3 GSpG vorlagen. Dies beinhaltet naturgemäß generell die Feststellung, dass kein wie auch immer gearteter Sachverhalt im Sinne des GSpG vorliegt.

Die Einstellung bezieht sich u.a. auf § 168 StGB welcher anzuwenden ist, wenn Tatbestände im Sinne des GSpG vorliegen.

Abs. 1 dieser Bestimmung lautet:

(1) Wer ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen oder das ausdrücklich verboten ist, veranstaltet oder eine zur Abhaltung eines solchen Spieles veranstaltete Zusammenkunft fördert, um aus dieser Veranstaltung oder Zusammenkunft sich oder einem anderen einen Vermögensvorteil zuzuwenden. ist mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen, es sei denn, dass bloß zu gemeinnützigen Zwecken oder bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge gespielt wird.

Eindeutig ist somit erkennbar, dass diese Bestimmung nicht zwischen elektronischer Lotterie oder einer anderen Art der Ausspielung unterscheidet. Zweck des § 168 StGB ist es lediglich Handlungen unter Strafe zu stellen, welche unter das GSpG fallen und gegen eben dieses Gesetz verstoßen. Wird daher ein Ermittlungsverfahren wegen § 33 Abs. 1 und 2a in § 38 FinStrG und § 57 Abs. 3 GSpG bzw. § 168 StGB geführt und dieses — wie im gegenständlichen Fall - nach genauen Erhebungen des mehr als 10.000 Seiten umfassenden Aktes eingestellt, so bedeutet dies, dass kein Sachverhalt vorliegt, welcher unter § 168 StGB und somit unter § 57 Abs. 3 GSpG subsumiert werden kann.

Naturgemäß ist somit auch kein Abgabeananspruch nach dem GSpG gegeben und ein Sicherstellungsauftrag unzulässig.

Nachdem der vorgeworfene Zeitraum, sowie die angeblich geschuldeten Beträge identisch sind, ist diese Argumentation direkt auch auf die Y anzuwenden, selbst wenn der Vorstand im angeführten Abgabungsverfahren zu 2 St 122/103 nicht als Beschuldigter geführt wurde. Zusammenfassend ist daher erneut zu wiederholen, dass das GSpG und somit die darin enthaltenen Regelungen betreffend Abgaben und Steuern auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden sind.

Die Sicherungstellungsaufträge sind somit rechtswidriger Weise erlassen worden."

\*\*\*\*\*

Dazu erging am 6.5. 2014 eine abweisende Beschwerdeentscheidung:

"Ad. 1 der Beschwerde:

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Abgabenbehörde das im Rahmen der UVA Prüfung vorgelegte Gutachten wissentlich ignoriert habe, ist dem entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde nicht an Schlussfolgerungen eines Sachverständigen gebunden ist und überdies das Sachverständigengutachten für den von der Behörde festzustellenden Sachverhalt nicht relevant ist, da es nicht geeignet ist, das Vorliegen von Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals zu entkräften. Vielmehr bestätigt die Befundung das Vorliegen von Video Lotterie Terminals.

Die im Gutachten getroffenen Schlussfolgerungen können von der Befundung im Gutachten nicht getragen werden. Wie der Gutachter aufgrund des festgestellten Befundes zu diesen Schlussfolgerungen kommen kann, ist der Behörde vollkommen unverständlich. Das Gutachten ist in sich widersprüchlich, unschlüssig und kann keinesfalls die von der Beschwerdeführerin vertretende Rechtsansicht stützen.

Mit dem Gutachten wird festgestellt, dass aufgrund der verschlüsselten Leitung mit dem Anbieter keine genauen Aussagen über den Inhalt der übermittelten Daten gemacht werden können, dass die Auftragsterminals ohne Netzwerkverbindung nicht funktionieren und aus welchen Komponenten das System besteht. So wird unter 3.1. Funktionsweise ausgeführt:

„Das Auftrags- Terminal, kann unabhängig vom Standort aufgestellt werden und benötigt für die korrekte Funktionsweise nur einen normalen ISO-ISDN Anschluss bzw. eine beliebige Breitbandverbindung. Eine hohe Bandbreite ist nur bedingt notwendig, für einen problemlosen Betrieb ist aber die Stabilität der DFÜ wichtig, da ohne Verbindung zum Dienstleister keine Daten übertragen werden, somit auch keine Spielstände angezeigt werden können.

Die Auftrags - Terminals werden über eine verschlüsselte Leitung mit dem Dienstleister verbunden. Der genaue Inhalt der versendeten Daten konnte wegen der AES Verschlüsselung nicht überprüft werden."

Weiters wird ausgeführt, dass der Akzeptor den Wert des Spieleinsatzes zur P überträgt.

Ohne Verbindung mit dem Netzwerk stoppt der laufende Spielbetrieb und es kann kein

Spielergebnis auf den Terminal übermittelt und somit auch nicht mehr auf diesem angezeigt werden. Auf den Auftragsterminals fällt keine Spielentscheidung, diese sind über ein Modem mit dem „Dienstleister“ verbunden.

Die Feststellungen der Abgabenbehörde betreffend das Vorliegen von Ausspielungen mittels Video Lotterie Terminals werden im Anlagenschema des Gutachtens bestätigt und decken sich auch mit den Aussagen der Geschäftsführerin der P.

Die Spielaufträge werden beim Partner der P auf den „Auftrags-Terminals“ (=Eingabegerät), welche keine eigenständige Spielesoftware haben, erteilt, der Betrag wird über den Banknotenleser übermittelt und an die P via Datenleitung übermittelt. Der eingegangene Auftrag wird von der P an einen Glücksspielbetreiber (Y) weitergeleitet. Der Spielablauf sowie das Spielergebnis wird bei der Y ermittelt und das Ergebnis an die P gemeldet. Diese wiederum übermittelt das Ergebnis an den Auftragsterminal, auf diesem wird das Ergebnis visuell angezeigt.

Dieses System entspricht genau dem rechtlichen Begriff des § 12a GSpG (Video Lotterie Terminals).

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. Video Lotterie Terminals sind elektronische Lotterien, bei denen der Zugang zu über zentralseitig vernetzten Terminals an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten wird.

Der Auftragsterminal funktioniert ausschließlich als Ein- / Ausgabegerät für den Spielinitiator.

Die Entscheidung über das Spielergebnis erfolgt nicht im Gerät selbst, sondern wird außerhalb bei der Y ermittelt. Die Spielentscheidungen finden bei der Y statt. Der Auftragsterminal verbindet sich mit dem Modem und übermittelt die Spielaufträge an die P via Datenleitung. Der eingegangene Auftrag wird von der P an die Y weitergeleitet, wo die Spielentscheidung fällt. Das Ergebnis wird an die P gemeldet. Diese wiederum übermittelt das Ergebnis an den Auftragsterminal und auf diesem wird das Ergebnis visuell für den Spieler angezeigt.

Hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der „zentralseitigen“ Spielentscheidung hat der OGH in seiner Entscheidung vom 11.03.2010 (OGH 11.03.2010, 4 Ob 17/101) 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 beschwerdegegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde.

Auch der VwGH hat in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass in jenen Fällen, in denen Geräte mit einem ausgelagerten Rechner verbunden sind und dieser Rechner eine Entscheidung über das Spielergebnis herbeiführt, eine zentralseitige Spielentscheidung getroffen wird (VwGH 04.11.2009, 2009/ 17/0147, VwGH 10.05.2010, 2009/ 17/0202, VwGH 19.07.2011, 2011/02/0127, VwGH 14.12.2011, 2011/17/0148).

„Allerdings läge ausgehend von seinen Behauptungen eine elektronische Lotterie im Sinne des § 12a Abs. 1 1. Satz GSpG vor. Nach dieser Bestimmung sind Elektronische Lotterien Ausspielungen, bei denen die Spielteilnahme unmittelbar durch den Spieler über elektronische Moden erfolgt und die Entscheidung über das Spielergebnis zentralseitig herbeigeführt sowie über elektronische Medien zur Verfügung gestellt wird (VwGH 14.12.2011. 2011/17/0148).“

So führt der VwGH ausdrücklich aus, dass der Begriff "zentralseitig" nicht darauf abstellt, dass eine Verbindung zu mehreren Geräten bestehen muss. Eine Verbindung bereits zu einem Rechner, der das Spielergebnis durch Rechenvorgänge ermittelt und an das Endgerät übermittelt reicht aus um eine zentralseitige Entscheidung zu begründen. Bei den beschwerdegegenständlichen Geräten ist dies zweifelsfrei gegeben und durch die P selbst belegt worden.

Treten wie im gegenständlichen Fall noch die Umstände der unmittelbaren Spielteilnahme über ein elektronisches Medium sowie die Ausgabe des Spielergebnisses über dieses Medium hinzu, so gelangt man zur Einordnung der beschwerdegegenständlichen Spielgeräte als "Elektronische Lotterie" gemäß § 12a GSpG. § 12a Abs. 2 GSpG definiert den Begriff des Video Lotterie Terminals und ergänzt den Abs. 1 um das Erfordernis des Zuganges zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals.

Bei den beschwerdegegenständlichen Geräten handelt es sich somit um Video Lotterie Terminals gemäß § 12a Abs. 2 GSpG.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei keine technische Möglichkeit vorhanden, Geldbeträge welcher Art auch immer, irgendeinem Spielbetreiber oder Veranstalter zu übermitteln bzw. zuzuweisen und es existiere weder in materieller noch in jeglicher anderer Form ein Datenaustausch oder eine finanzielle Verbindung zwischen den Terminals und einem Spielbetreiber bzw. Veranstalter und es sei daher, weil kein Spielauftrag erteilt werden könne, die ständige Rechtsprechung des VwGHs zum Ort der Ausspielung nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden, ist die Befundung des Gutachtens und das oben Ausgeführte entgegenzuhalten.

Ausschlaggebend für die Beurteilung des Ortes der Ausspielung ist der Ort, wo der Terminal steht, also dort wo der Aufenthalt des Spielers im Zeitpunkt der Spielteilnahme ist.

Im gegenständlichen Fall wird der Einsatz über den Akzeptor geleistet und ein Spielauftrag über „den Auftragsterminal“ (so vom Gutachter als auch von der Beschwerdeführerin bezeichnet) gestartet. Und wird das Spielergebnis über diesen Terminals angezeigt sowie auch der in Aussicht gestellte Gewinn.

Warum die ständige Rechtsprechung des VwGH nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden sein soll, kann von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden.

Ad. 2 der Beschwerde:

Es ist richtig, wenn die Beschwerdeführerin ausführt, dass die Geschäftsführerin der P mittels Beschuldigtenladung vom 30.1.2013 gem. § 153 Abs. 2 StPO wegen des Verdachtes der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 und 2a iVm § 38 FinStrG und § 57 Abs. 3 GSpG bzw. § 168 StGB geladen wurde.

Wenn jedoch die Beschwerdeführerin ausführt, dass mittels Benachrichtigung von der Einstellung des Verfahrens vom 28.1.2014 das Ermittlungsverfahren gem. § 190 Z 2 StPO zum Finanzstrafverfahren eingestellt worden sei und deswegen im vorliegenden Fall eine Sperrwirkung vorliege und somit ein erneutes Verwaltungsverfahren ausgeschlossen sei, ist hier klarzustellen, dass das Finanzstrafverfahren wegen Glücksspielabgabe nicht eingestellt worden ist, dementsprechend es keine Sperrwirkung geben kann.

Weiters hätte auch die Einstellung eines Finanzstrafverfahrens aufgrund des möglichen Fehlens der subjektiven Tatseite keine Auswirkung auf die Glücksspielabgabe.

Die Glücksspielabgabe knüpft an rein objektive Tatbestandsmerkmale an. Wer einen Abgabentatbestand verwirklicht, löst eine Abgabepflicht aus. Ob ihn daraus eine finanzstrafrechtliche Konsequenz trifft, ist eine ganz andere Frage.

Im gegenständlichen Fall wurde lediglich das Ermittlungsverfahren nach § 168 StGB eingestellt. Wobei klar aus der Einstellungsbegründung „Das Ermittlungsverfahren gegen A wegen § 168 StGB, mutmaßlich begangen bis 27.01.2014 in Wels und anderen Orten des Bundesgebietes, wird gemäß § 190 Z 2 StPO mit der zusammengefassten Begründung eingestellt, dass ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum im Sinne des § 9 StGB mit der im Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht auszuschließen ist“ hervorgeht, dass es nicht ausgeschlossen werden kann, dass ein Rechtsirrtum - und somit kein schuldhaftes Verhalten - vorläge. Diese Aussage impliziert aber auch, wenn man zur Prüfung der subjektiven Tatseite kommt, dass die objektive Tatseite als gegeben angenommen werden kann.

Andernfalls hätte die Staatsanwaltschaft nach Z 1 des § 190 StPO - die dem Ermittlungsverfahren zu Grunde liegende Tat nicht mit gerichtlicher Strafe bedroht ist oder sonst die weitere Verfolgung des Beschuldigten aus rechtlichen Gründen unzulässig wäre - einstellen müssen.

Gemäß § 190 Z 2 StPO hat die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung einer Straftat abzusehen und das Ermittlungsverfahren insoweit einzustellen, als kein tatsächlicher Grund zur weiteren Verfolgung des Beschuldigten besteht. Kein tatsächlicher Grund zur weiteren Verfolgung besteht, wenn auf Basis der (nicht mehr erweiterbaren) Beweisergebnisse des Ermittlungsverfahrens eine Verurteilung nicht wahrscheinlicher ist als ein Freispruch.

Das heißt, die Staatsanwaltschaft geht scheinbar selbst davon aus, dass ein Glücksspiel nach § 57 GSpG vorliegt, jedoch nimmt sie die Möglichkeit eines Rechtsirrtumes an. Es kann daher keinesfalls - wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht - die Schlussfolgerung gezogen werden, dass wegen der Einstellung kein Sachverhalt nach § 57 Abs. 3 GSpG vorläge.

Die Einstellung wegen des Verfahrens gemäß § 168 StGB hat keine Auswirkung auf das Abgabungsverfahren. Eine Bindung anderer Behörden/Gerichte an den Inhalt der Entscheidung besteht nur im Umfang des Strafklageverbrauchs („res iudicata“), das heißt gegen denselben Beschuldigten darf wegen derselben Tat nicht neuerlich ein Strafverfahren eingeleitet werden. Nicht jede Verfahrenseinstellung kann einem rechtskräftigen Freispruch iSd Art 4 des 7. ZPEMRK gleichgehalten werden.

Rechtskraftwirkungen erstrecken sich jedoch nicht auf ein Strafverfahren, das gegen eine an derselben strafbaren Handlung beteiligte andere Person geführt wird; die in einem solchen Verfahren mit demselben Sachverhalt befasste Strafverfolgungsbehörde oder ein (Straf)Gericht ist an die Einstellungsgründe - ähnlich wie bei Tatsachenfeststellungen - nicht gebunden (vgl 15 Os 171/96). Bei der Y ist nicht einmal die Beschuldigtenidentität gegeben.

Das ne bis in idem-Prinzip ist wechselseitig auch im Verhältnis zwischen gerichtlichem (staatsanwaltschaftlichem) und verwaltungsbehördlichem Strafverfahren zu beachten. Ein Absehen von der (weiteren) Verfolgung und Bestrafung im Hinblick auf Art. 4 Abs 1 des 7. ZPEMRK ist nur dann geboten, wenn der Unrechts- und Schuldgehalt des bereits abgeurteilten Deliktstypus den Unrechts- und Schuldgehalt des anderen in den wesentlichen Aspekten mit umfasst und vollständig erschöpft, sodass kein weitergehendes Strafbedürfnis übrig bleibt.

Im gegenständlichen Fall befinden wir uns im Abgabungsverfahren und nicht im verwaltungsbehördlichen Strafverfahren, die Argumentation der Beschwerdeführerin führt daher ins Leere. Auch hat die Einstellung keine Auswirkungen auf ein allfälliges Finanzstrafverfahren, da der Unrechts und Schuldgehalt des § 168 StGB den Unrechts- und Schuldgehalt des § 33 Abs. 1 und 2a iVm § 38 FinStrG und § 57 Abs. 3 GSpG nicht in den wesentlichen Aspekten mit umfasst und schon gar nicht vollständig erschöpft, dass jedenfalls ein weitergehendes Strafbedürfnis übrig bleibt.

Die Einstellung des Strafverfahrens wegen § 168 StGB hat daher keinerlei Sperrwirkung auf den gegenständlichen Fall.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 16.5.2014, in dem auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen und die Zuständigkeit des Senates des BFG und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt werden.

In der mündlichen Verhandlung vom 27.10.2016 wurde in einem weiteren Verfahren der Bf. zu RV/710456/2014 zur Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vorgebracht, dass der Verfassungsgerichtshof soeben über einen Antrag des Obersten Gerichtshofs wegen behaupteter Unionsrechtswidrigkeit des GSpG entschieden habe, der Inhalt der Entscheidung des VfGH werde wohl durch den VfGH in den nächsten Tag bekannt gegeben werden, deswegen wurde die Verhandlung vertagt.

Der VfGH hat mit Beschluss vom 15.10.2016, G 103-104/2016-49, G 113, 115/2016-17, G 123-124/2016-16, G 128/2016-10, G 163/2016-11, G 171/2016-10, G 172/2016-10, G 187/2016-10, G 188/2016-10, G 198/2016-12, G 263-264/2016-2, G 339-340/2016-2 die Anträge des OGH zurückgewiesen.

Am selben Tag hat er jedoch im Erkenntnis zu E 945/2016-24, E 947/2016-23, E 1054/2016-19 erkannt, dass die Bestimmungen der §§ 52, 53, 54 GSpG nicht gegen das Unionsrecht verstoßen.

In der mündlichen Verhandlung vom 15.12.2016 wurde kein neues Vorbringen erstattet.

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

*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.*

*Abs. 2: Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat 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 Verfahren über eine Beschwerde gegen einen *Sicherstellungsauftrag* hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Die Erlassung eines *Sicherstellungsauftrages* setzt zunächst 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, sofern sie nicht ohnedies außer Streit steht.

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. Da die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld Spruchbestandteil ist (§ 232 Abs. 2 lit. a BAO), ist die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes im Spruch nach Abgabenarten und Zeiträumen aufzugliedern (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 232 Tz 8).



Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, 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 oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

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

*Gemäß § 190 Z 2 StPO hat die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung einer Straftat abzusehen und das Ermittlungsverfahren insoweit einzustellen, als kein tatsächlicher Grund zur weiteren Verfolgung des Beschuldigten besteht.*

*Gemäß § 168 Abs. 1 StGB ist, wer ein Spiel, bei dem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen oder das ausdrücklich verboten ist, veranstaltet oder eine zur Abhaltung eines solchen Spieles veranstaltete Zusammenkunft fördert, um aus dieser Veranstaltung oder Zusammenkunft sich oder einem anderen einen Vermögensvorteil zuzuwenden, mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen, es sei denn, dass bloß zu gemeinnützigen Zwecken oder bloß zum Zeitvertreib und um geringe Beträge gespielt wird.*

*Abs. 2: Wer sich gewerbsmäßig an einem solchen Spiel beteiligt, ist mit Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten oder mit Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen zu bestrafen.*

*Gemäß § 9 Abs. 1 StGB handelt nicht schuldhaft, wer das Unrecht der Tat wegen eines Rechtsirrtums nicht erkennt, wenn ihm der Irrtum nicht vorzuwerfen ist.*

Zum Einwand, die Einstellung gemäß § 190 Z 2 StPO des nach § 168 StGB gegen A geführten Verfahrens hätte eine Auswirkung auf das Abgabenverfahren hinsichtlich des Abgabeananspruches zur Glücksspielabgabe bei der P:

Wie einer der Beschwerdeschrift beigelegten Benachrichtigung von der Einstellung des Verfahrens durch die Staatsanwaltschaft Wels vom 28. Jänner 2014 zu entnehmen ist, wurde ein gegen Frau A wegen § 168 StGB geführtes Verfahren gemäß § 190 Z 2 StPO eingestellt, da nach Ansicht der Staatsanwaltschaft ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum nach § 9 StGB vorliege. Diese Mitteilung erging nicht an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, es ist ihr auch kein Bezug zur P zu entnehmen. Unzweifelhaft spricht die Staatsanwaltschaft Wels jedoch ausschließlich darüber ab, dass sie wegen eines

nicht vorwerfbaren Rechtsirrtums das nach § 168 StGB geforderte Verschulden nicht als gegeben sieht.

Diese Benachrichtigung an die Beschuldigte hat keine Auswirkung auf die Frage der Prüfung eines abgabenrechtlichen Anspruches der Abgabenbehörde auf Glücksspielabgabe bei der P.

### **Entstehung des Abgabenanspruches:**

*Gemäß § 12a Abs. 1 Glücksspielgesetz (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. Auf den Konzessionär gemäß § 14 Abs. 1 sind bei der Durchführung von elektronischen Lotterien die Bestimmungen des § 25 Abs. 6 bis 8 und des § 25a über die Geldwäschevorbeugung sinngemäß anzuwenden.*

*Abs. 2: Wird der Zugang zu elektronischen Lotterien über zentralseitig vernetzte Terminals (Video Lotterie Terminals – VLT) an ortsfesten, öffentlich zugänglichen Betriebsstätten angeboten, sind in diesen VLT-Outlets mindestens 10 und höchstens 50 Video Lotterie Terminals zu betreiben. Für die Eröffnung von VLT-Outlets an neuen Standorten ist eine Standortbewilligung des Bundesministers für Finanzen erforderlich. Im Bewilligungsantrag hat der Konzessionär die folgenden Angebotsbeschränkungen nachzuweisen:*

*1. In Gemeinden mit mehr als 500 000 Einwohnern hat die Entfernung eines VLT-Outlets mit mehr als 15 Video Lotterie Terminals zu einer Spielbank zumindest 2 Kilometer Luftlinie zu betragen, ansonsten zumindest 15 Kilometer zwischen einem VLT-Outlet mit mehr als 15 Video Lotterie Terminals und einer Spielbank.*

*2. Liegt ein VLT-Outlet mit mehr als 15 Video Lotterie Terminals in einer Gemeinde mit mehr als 500 000 Einwohnern, die Spielbank jedoch außerhalb dieser Gemeinde, so muss deren Entfernung voneinander auf dem Gebiet dieser Gemeinde jedoch jedenfalls nicht mehr als 2 Kilometer Luftlinie betragen.*

*3. Im Umkreis von 300 Metern Luftlinie oder in Gemeinden mit mehr als 10 000 Einwohnern von 150 Metern Luftlinie eines VLT-Outlets mit mehr als 15 Video Lotterie Terminals darf kein weiteres VLT-Outlet mit mehr als 15 Video Lotterie Terminals eröffnet werden.*

*4. Zwischen den anderen VLT-Outlets muss ein Mindestabstand von 100 Metern Gehweg bestehen.*

*Die Einwohnerzahl der Gemeinden richtet sich dabei nach dem von der Bundesanstalt Statistik Österreich kundgemachten Ergebnis der letzten Volkszählung im Zeitpunkt der Erstbewilligung.*

*Abs. 3: Für Ausspielungen mit Video Lotterie Terminals gelten die Bestimmungen des § 5 Abs. 3 bis 6 über den Spielerschutz und die Bestimmungen der § 27 Abs. 3 und 4 über die Arbeitnehmer eines Konzessionärs sinngemäß. Für die Spielteilnehmer müssen*

*Spielbeschreibungen aller Spiele der VLT jederzeit in deutscher Sprache ersichtlich gemacht werden. In VLT-Outlets dürfen keine anderen Glücksspiele als solche des Konzessionärs im Sinne des § 14 angeboten werden.*

*Abs. 4: Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Video Lotterie Terminals näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen. Video Lotterie Terminals sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörde auf einzelne Video Lotterie Terminals zu regeln ist. Die für die Errichtung auf 10 Jahre verteilten Kosten sowie die Kosten für den laufenden Betrieb des Datenrechenzentrums sind vom Bundesminister für Finanzen dem Konzessionär auf Grundlage einer durchzuführenden Abrechnung über die durch ihn verursachten Kosten jährlich bescheidmäßig vorzuschreiben. Im Rahmen des laufenden Betriebs des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Video Lotterie Terminals, der über diese laufende Software sowie deren zentraler Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der Spielprogramme der daran anzubindenden Video Lotterie Terminals gesondert vorab zu hinterlegen.*

*Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.*

*Abs. 2: Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.*

*Abs. 3: Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.*

*Abs. 4: Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie*

– im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder

– im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

Abs. 5 Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Abs. 6 Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

Abs. 7 Abweichend von Abs. 4 gilt für die Glücksspielabgabe für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals in den Ländern Kärnten, Niederösterreich, Steiermark und Wien auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 bzw. 31. Dezember 2015 (§ 60 Abs. 25 Z 2) Folgendes:

1. Wenn das Land keine Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 25 vH.

2. Wenn das Land die höchstzulässige Anzahl von Bewilligungen gemäß § 5 vergeben hat, beträgt der Steuersatz 10 vH.

3. Wenn das Land nur einen Teil der gemäß § 5 möglichen Bewilligungen vergeben hat, wird der Hundertsatz für den Steuersatz entsprechend dem Anteil der vergebenen möglichen Bewilligungen zwischen 10 und 25 eingeschliffen und halbjährlich nach folgender Formel berechnet:  $25 - (15 \times \text{vergebene Bewilligungen} / \text{Höchstzahl der Bewilligungen})$ .

Der Bundesminister für Finanzen hat die Höhe des aktuellen Steuersatzes dem Konzessionär für das jeweilige Halbjahr bis 1. Februar und 1. August verbindlich mitzuteilen.

Gemäß § 59 Abs. 1 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in

*dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.*

*Abs. 2 Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind*

*1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:*

*– der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);*

*– bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.*

*2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.*

*Abs. 3: Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben 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. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr 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. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.*

*Abs. 4: Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand*

*a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;*

*b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).*

*Abs. 5: 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.*

*Abs. 6: Für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 gelten die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.*

*Abs. 7: Bloße entgeltliche Veröffentlichungen (§ 26 Mediengesetz) im Zusammenhang mit Gewinnspielen (Preis Ausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (§ 58 Abs. 3) gelten weder als Veranstaltung einer Ausspielung durch den Medieninhaber (Abs. 2 Z 1) noch als Ausspielung im Verfügungsbereich des Medieninhabers (Abs. 4 lit. a), wenn der Medieninhaber nicht selbst als (Mit-) Veranstalter auftritt.*

Wie bereits im Sicherstellungsauftrag unbestritten festgehalten wurde, besitzt die P keine eigenen Automaten. Die Spielaufträge werden beim P Partner erteilt, der Betrag wird über den Banknotenleser übermittelt und über ein Auftragsterminal = Eingabegerät wird die Art des Auftrags übermittelt. Der eingegangene Auftrag wird von P an die Y weitergeleitet. Der Spielablauf sowie das Spielergebnis wird bei „Y“ ermittelt und das Ergebnis an die P gemeldet. Diese wiederum übermittelt das Ergebnis an den Banknotenleser und durch das Auftragsterminal wird das Spielergebnis und der in Aussicht gestellte Gewinn visuell angezeigt.

Aus vorgelegten Verträgen zwischen P und deren Kunden geht weiters hervor, dass das gesamte Bargeldhandling (Annahme der Einsätze, Auszahlung von Gewinnen, Vertragspartnerprovisionen) durch die P bzw. treuhändig für die P durchgeführt wird. P ihrerseits führt diese Tätigkeit wiederum treuhändig für Y durch.

Die Entscheidung über das Spielergebnis wird zentralseitig herbeigeführt und über elektronische Medien zur Verfügung gestellt. Die Terminals an denen die Spieler spielen, sind Video Lotterie Terminals, da die Spielentscheidung auf IT Infrastruktur außerhalb der Auftragsterminals generiert und auf elektronischem Weg an die Auftragsterminals gesendet wird, sie verfügen über keine eigene Spielesoftware. Der Spielbetrag wird über Banknotenleser angenommen und an die P via Datenleitung übermittelt.

Die Spielentscheidung wird bei der Y ermittelt, die als Veranstalter tätig wird, die P ist Vermittler, da sie an dem Zustandekommen des Glücksspielvertrages mitwirkt. Durch die Zwischenschaltung zwischen den Aufstellern der Videolotterieterminals und der Veranstalterin Y erfüllt die P durch die Weiterleitung der eingegangenen Spielaufträge an die Y die Voraussetzungen einer Vermittlung.

Im Gutachten des T vom 15.8.2010 wird die Glücksspielabgabepflicht dadurch in Abrede gestellt, dass er vermeint, dass keine direkte Datenleitung vom Auftragsterminal zu einem Spielapparate-Betreiber bestehe, weil die P, der der Auftragseinsatz zukomme, lediglich Dienstleister jedoch kein Spielbetreiber sei. Es sei kein finanzieller Kontakt zu einem Spielbetreiber gegeben.

Dem ist entgegenzuhalten, dass bei elektronischen Lotterien sehr wohl auch die Zwischenschaltung eines Vermittlers nach § 59 Abs. 5 GSpG legislatisch bedacht wurde und nach § 59 Abs. 2 Z.1 zweiter Anstrich eben bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers auch der Vermittler Schuldner der Abgaben ist.

Als Ort der Ausspielung ist lt. VwGH Judikatur jener Ort zu sehen, von dem aus der Spieler an der Ausspielung teilnimmt. An diesen Teilnahmeorten lagen weder landesrechtliche Bewilligungen noch Bundeskonzessionen vor.

Da die Vertragspartner der Spielteilnehmer keine Berechtigungsverhältnisse hatten, ist die P neben der Y nach § 59 Abs. 2 Z 1. als Vermittlerin zur ungeteilten Hand Schuldnerin der Abgaben.

Die Schuldner der Abgaben haben diese nach §§ 57 und 58 jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zu entrichten, was verfahrensgegenständlich unterblieb.

Der Abgabeananspruch ist somit entstanden, wobei die vorgenommenen Berechnungen zur Höhe mittels Beschwerdeschrift nicht in Frage gestellt wurden.

Die zwischenzeitig vorgenommenen Festsetzungen der dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden Abgaben sind weitere Indizien für die Entstehung des Abgabeananspruches, obwohl dieser grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht, er demnach keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraussetzt.

### **Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung:**

Dem Vorbringen im Sicherstellungsauftrag zur Gefährdung der Einbringung bei den Gesamtschuldnern P und Y wurde in der Beschwerdeschrift nicht entgegengetreten. Die Gefährdung ergibt sich aus dem Missverhältnis zwischen der Größenordnung der Nachforderung an Glücksspielabgabe und den Vermögensverhältnissen der P und der Y.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen, die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages lagen vor.

### **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.

Eine zu einer ordentlichen Revision berechtigende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 15. Dezember 2016