

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.03.2017, StNr. XY Team 12, betreffend Sicherstellung von Glücksspielabgaben 03/2016-02/2017 gemäß § 232 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 12.4.2016 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die bescheidmäßige Festsetzung von Glücksspielabgaben für die Monate 03/2016 bis 02/2017 mit € 0,00.

Begründend wurde ausgeführt wie folgt:

1. Vorbemerkung

Die Bf. betreibe ein sogenanntes „Pokercasino“, das sei ein Gastronomiebetrieb für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker. Dafür habe sie eine Gewerbeberechtigung vom 04.07.2007, verliehen durch Bescheid des Magistrates der Stadt A vom 04.07.2007. Das ausgeübte Gewerbe sei ein freies Gewerbe außerhalb des Anwendungsbereiches des GSpG 1989 bzw. der GSpG-Novellen 2008 und 2010.

In dem Lokal der Antragstellerin trafen Spieler einander zum Kartenspielen. Die Tätigkeit der Bf. beschränke sich auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler nach Wunsch. Die Bf. nehme an den Spielen nicht teil. Die Spieler organisierten ihre Spiele selbst. Sie spielten ausschließlich untereinander und miteinander. Die Bf. dürfe auch nicht

an den Spielen teilnehmen, andernfalls würde sie ihre Gewerbebefugnis überschreiten und ihr Geschäftsführer sich nach § 168 StGB strafbar machen.

Da die Bf. in die Spielverträge der Spieler nicht eingebunden sei, wisse sie auch nicht, wie viel die Spieler tatsächlich an Einsatz leisten bzw. wie viel sie gewinnen oder verlieren würden. Sie sei daher auch nicht in der Lage (gewesen), bekannt zu geben, welche Einsätze die Besucher leisteten.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl I Nr 13/2014 habe der Gesetzgeber eine neue Ausnahmebestimmung in § 60 Abs. 33 GSpG eingeführt. Mangels gesonderter Inkrafttretensbestimmung sei diese Ausnahmebestimmung am Tag nach der Verlautbarung im Bundesgesetzblatt (28.2.2014), somit am 1.3.2014, in Kraft getreten.

Die Bf. sei der Ansicht, dass daher im genannten Zeitraum (November 2014) keine Glücksspielabgabe nach den §§ 57-59 GSpG zu entrichten sei. Dies werde im Folgenden kurz begründet (Punkt 2 bis 7). Zusammenfassend sei dies in Punkt 8 festgehalten. Eine eingehende Begründung könne auf Wunsch oder allenfalls in einem Rechtsmittelverfahren nachgereicht werden, wenn die Abgabenbehörde dieser Ansicht nicht folgen sollte.

Zur Vermeidung von Missverständnissen werde offengelegt, dass die Selbstberechnung (Beilage ./1) auf Grundlage dieser vertretbaren Rechtsansicht erfolgt sei.

Aus Vorsichtsgründen und zur Einhaltung sämtlicher abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten werde jedoch außerdem der Sachverhalt am Maßstab einer mutmaßlichen Auflassung des Finanzamts so umfassend wie möglich dargelegt und somit auch allfällige Bemessungsgrundlagen bekanntgegeben (Punkt 9). Da die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 33 GSpG neu sei, könne die Bf. nur mutmaßen, welche Rechtsansicht die Abgabenbehörde dazu vertrete.

Abschließend werde ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gestellt, da sich die Bf. Rechtsmittel vorbehalte, sollte das Finanzamt ihrer Ansicht nicht folgen (Punkt 10).

2. Rechtslage seit 1.3.2014

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG sei ein Glücksspiel im Sinne des GSpG ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge. Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes seien nach § 1 Abs. 2 GSpG insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen sei ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

Ausspielungen seien nach § 2 Abs. 1 GSpG Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstalte, organisiere, anbiete oder zugänglich mache und
2. bei denen Spieler oder andere eine Vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrächten (Einsatz) und

3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt werde (Gewinn).

Unternehmer sei nach § 2 Abs. 2 GSpG, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübe, möge sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Verbotene Ausspielungen seien Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt worden sei und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen seien (§ 2 Abs. 4 GSpG).

Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen sei, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt werde, nach § 3 GSpG dem Bund vorbehalten (Glücksspielmonopol). Der Bundesminister für Finanzen könne das Recht zum Betrieb einer Spielbank aber durch Konzession übertragen (§ 21 GSpG). Nach § 22 GSpG könne der Bundesminister für Finanzen das Recht zum Betrieb von drei Spielbanken im Form von „Pokersalons“ erteilen.

Gemäß § 17 Abs. 6 GSpG trage der Konzessionär die Glücksspielabgabe nach § 57 für die durchgeführten Glücksspiele.

Nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz.

§ 59 Abs. 2 GSpG regle, wer Abgabenschuldner sei:

Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 seien 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.

§ 60 Abs. 33 GSpG besage seit 1.3.2014, dass § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht gewesen sei, ab 1. Jänner 2017 anzuwenden sei.

3. Auswirkung der Übergangsbestimmung

Aus der Übergangsbestimmung ergebe sich eindeutig, dass die Bf. ihre Tätigkeit aufgrund einer gewerberechtlichen Bewilligung ausüben dürfe, sofern eine solche am 31.12.2012 aufrecht gewesen sei. Diese Voraussetzung sei erfüllt, weil sie eine Gewerbeberechtigung für das Halten von erlaubten Kartenspielen ohne Bankhalter mit Bescheid des Magistrats der Stadt A vom 04.07.2007 erhalten habe und diese seit diesem Zeitpunkt aufrecht sei.

Da eine gleichzeitige Anwendung des GSpG und der GewO nicht nur widersprüchlich, sondern auch faktisch nicht möglich wäre, könne die Ausnahmebestimmung nur dahingehend verstanden werden, dass das GSpG in seiner Gesamtheit bis 31.12.2016 auf die Bf. nicht anwendbar sei. Eine andere Auslegung könne der Übergangsbestimmung in

§ 60 Abs. 33 GSpG nicht beigelegt werden, da dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, sich selbst zu widersprechen, indem er den Betrieb von Pokersalons gleichzeitig verbiete und erlaube.

Damit seien aber auch die - am 1.1.2011 in Kraft getretenen - §§ 57-59 GSpG bis 31.12.2016 auf die Tätigkeit der Antragstellerin nicht anwendbar. Somit bestehe schon aus diesem Grund keine Abgabepflicht.

4. Kein Glücksspiel

Die Abgabepflicht setze aber auch eine Ausspielung voraus und die Ausspielung ein Glücksspiel. Wenn also kein Glücksspiel vorliege, dann liege keine Ausspielung vor, und wenn keine Ausspielung vorliege, dann bestehe dafür auch keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG.

§ 1 Abs 1 GSpG definiere ein Glücksspiel wie folgt:

Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes sei ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge.

Ob bei einem Spiel die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge, sei eine Tatsachenfrage und keine Rechtsfrage (vgl.

VwGH 18.12.1995, 95/16/0047 mit Hinweis auf *Leukauf/Steininger*, StGB³ § 168

Rz 4, diese unter Berufung auf OGH EvBl 1960/375). Die Bf. gebe bekannt, dass bei den in ihrem Lokal veranstalteten Spielen das Spielergebnis nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge. Gespielt werde Poker insbesondere in der Spielvariante Texas Hold'em sowie in Turnierform.

Wenn gewünscht könne die Bf. entsprechende Gutachten beibringen, die nachwiesen, dass bei diesen Spielen das Spielergebnis nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge.

Der Bf. sei bekannt, dass der Gesetzgeber in § 1 Abs. 2 GSpG eine demonstrative Aufzählung von Glücksspielen vorgenommen habe. Diese umfasse seit 1.3.2014 wieder das Spiel Poker. Anders als im Fall von Baccarat werde jedoch nicht definiert, welche Spielvarianten davon umfasst seien. Durch die bloß demonstrative (beispielhafte) Aufzählung von Spielen werde aber dem § 1 Abs. 1 GSpG nicht derrogirt. Soweit bei einem in § 1 Abs. 2 GSpG genannten Spiel oder dessen Spielvariante die Entscheidung über das Spielergebnis nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge, sei § 1 Abs. 1 GSpG nicht erfüllt, womit weiterhin kein Glücksspiel vorliege.

Logischerweise könne der Gesetzgeber nämlich keine Tatsachen festlegen. So wie der Gesetzgeber nicht – bzw. nicht wirksam - definieren könne, ob sich die Sonne um die Erde oder die Erde um die Sonne drehe, könne er auch nicht definieren, ob bei einem Spiel das Ergebnis vorwiegend vom Zufall abhänge oder nicht. Das könnten Wissenschaftler, im konkreten Fall Statistiker und Wahrscheinlichkeitstheoretiker, feststellen, weshalb die Vorlage von Gutachten angeboten werde.

§ 1 Abs. 2 GSpG könne im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 GSpG jedenfalls nur dahingehend verstanden und widerspruchsfrei interpretiert werden, dass beispielsweise Poker dann ein Glücksspiel sei, wenn bei dem jeweiligen Spiel (also abhängig von der Spiel Variante) das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhänge.

Bei den bei der Bf. gespielten Spielen sei das nicht der Fall. Aus diesem Grund liege kein Glücksspiel vor. Da es kein Glücksspiel gebe, liege auch keine Ausspielung vor und mangels Ausspielung bestehe keine Abgabepflicht.

5. Keine Ausspielung

Würde man unterstellen, dass in den Lokalen der Bf. Glücksspiele gespielt würden, so würde dies dennoch keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG bedeuten, § 57 GSpG erfordere nämlich eine Ausspielung. Die Ausspielung sei in § 2 Abs. 1 GSpG wie folgt definiert:

- (1) Ausspielungen seien Glücksspiele,
 1. die ein Unternehmer veranstalte, organisiere, anbiete oder zugänglich mache und
 2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrächten (Einsatz) und
 3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt werde (Gewinn).

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GSpG Nov 2008 definiere der Begriff Ausspielung ein unternehmerisches Glücksspielangebot (vgl. 658 BlgNR XXIV. GP 5).

Der Begriff Unternehmer sei in § 2 Abs. 2 GSpG wie folgt definiert:

Unternehmer sei, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübe, möge sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Die Bf. sei weder Unternehmerin im Sinne dieser Bestimmung noch mache sie ein öffentliches Glücksspielangebot.

Wie bereits erwähnt trafen sich in ihrem Lokal Personen, die zum Zeitvertreib Poker in bestimmten Spielvarianten miteinander spielten. Die Bf. biete somit nichts an, habe keine Teilhabe an den Einsätzen und könne auch nicht genau bekannt geben, welche Einsätze die Personen leisteten.

6. Analoge Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung

Selbst wenn man davon ausgeinge, dass i) das GSpG auf die Bf. anwendbar sei, ii) ein Glücksspiel und iii) eine Ausspielung vorliege, bestünde aufgrund der analogen Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG keine Abgabepflicht.

§ 57 Abs. 6 GSpG laute:

Von der Glücksspielabgabe befreit seien

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 BGBI. I Nr. 73/2010,
3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

Aus der Systematik des GSpG und dem § 57 Abs. 6 GSpG ergebe sich eindeutig, dass nach dem Gesetzgeber Tätigkeiten, die nicht unter das Monopol fielen bzw. von diesem ausgenommen seien, auch nicht der Glückspielabgabe unterliegen.

Dass die Tätigkeit der Bf. erlaubt und bis 31.12.2016 vom Monopol ausgenommen sei, gehe unstrittig aus der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 33 GSpG hervor. Somit könne aber auch keine Abgabepflicht bestehen.

7. Bf. sei nicht Abgabenschuldnerin

Abschließend sei noch auf § 59 Abs. 2 GSpG einzugehen. Diese Bestimmung regle, wer Abgabenschuldner sei:

Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 seien 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.

Daraus ergebe sich, dass die Bf. keine Abgabenschuldnerin sei. Abgabenschuldner einer Abgabe nach § 57 GSpG seien der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses unter anderem der Veranstalter der Ausspielung.

- Die Bf. sei unstrittig keine Konzessionärin iSd § 17 Abs. 6 GSpG;
- die Bf. sei auch unstrittig keine Bewilligungsinhaberin iSd § 5 GSpG;
- der Bf. fehle aber auch kein Berechtigungsverhältnis, weil sie nach § 60 Abs. 33 GSpG seit 1.3.2014 bis 31.12.2016 berechtigt sei, ihre Tätigkeit auf gewerberechtlicher Grundlage fortzuführen.

Somit könne die Bf. nicht Abgabenschuldnerin iSd § 59 GSpG sein. Dieses Ergebnis überrasche nicht, da der Gesetzgeber niemals beabsichtigt habe, einen freigewerblichen Pokersalon, der auf gewerberechtlicher Grundlage bis 31.12.2016 betrieben werden dürfe, der Glückspielabgabe zu unterwerfen. Es überrasche nicht, weil der Gesetzgeber für einen Fall, der ohnehin nicht der Abgabepflicht unterliege, keinen Abgabenschuldner zu definieren habe.

Eine Glücksspielabgabepflicht könnte auch gar nicht erfüllt werden. Die Glücksspielabgabe werde nämlich von Einsätzen der Spieler eingehoben (vgl. § 57

GSpG). Dass ein Glücksspielunternehmer die Abgabe schulde, habe damit zu tun, dass er Einsätze entgegennehme. Im Umkehrschluss könne einem Unternehmer, der keine Einsätze entgegennehme und somit kein Glücksspielunternehmer sei, nicht zugemutet werden, eine Abgabe für solche Einsätze zu entrichten. Wenn fremde Leute in einem Restaurationsbetrieb miteinander spielten und einander Einsätze leisteten, wäre es unsinnig, dem Betreiber des Lokals eine Abgabepflicht für diese Einsätze aufzuerlegen. Konsequenterweise bestehe auch eine solche Abgabepflicht nicht, weshalb es auch keinen Abgabenschuldner gebe.

8. Zusammenfassung

- Aufgrund der am 1.3.2014 in Kraft getretenen Übergangsbestimmung sei das GSpG in seiner Gesamtheit bis 31.12.2016 auf die Bf. nicht anwendbar. Folglich bestehe auch keine Abgabepflicht nach dem GSpG.
- Die in dem Lokal der Bf. gespielten Spiele seien keine Glückspiele im Sinne des § 1 Abs. 1 GSpG. Daran ändere logischerweise auch § 1 Abs. 2 GSpG nichts. Mangels Glücksspiels liege keine Ausspielung vor. Auch aus diesem Grund bestehe keine Abgabepflicht.
- Die Bf. sei weder Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG noch mache sie ein öffentliches Glücksspielangebot im Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG. Daher liege keine Ausspielung vor und es könne keine Abgabepflicht nach § 57 GSpG geben.
- Selbst wenn man i) die Anwendbarkeit des GSpG auf die Bf., ii) das Vorliegen eines Glücksspiels und iii) das Vorliegen einer Ausspielung bejahte, käme eine Abgabenpflicht der Antragstellerin aufgrund der analogen Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG nicht in Frage.
- Damit lasse sich auch erklären, warum die Bf. nach dem ganz klaren Wortlaut des § 59 GSpG nicht Abgabenschuldnerin sei. Sie sei weder Konzessionärin (einer Konzession bedürfe es nicht) noch fehle es an einem Berechtigungsverhältnis. Sie unterliege vielmehr bis 31.12.2016 der GewO und nicht dem GSpG, weshalb sie nicht Abgabenschuldnerin nach § 59 GSpG sein könne.

9. Bekanntgabe möglicher Bemessungsgrundlagen

Aus Vorsichtsgründen und zur Einhaltung sämtlicher möglicher abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten würden dennoch am Maßstab der mutmaßlichen Ansicht der Finanzverwaltung allfällige Bemessungsgrundlagen wie folgt bekanntgegeben:

<i>Glücksspielabgabe</i>	<i>Einsätze iSd § 57 Abs. 1 GSpG (Cash Games)</i>	<i>in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistungen iSd § 57 Abs. 1 GSpG (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) (Turniere)</i>
03/2016	7.369.971,43	72.905,00

04/2016	6.229.571,43	89.925,00
05/2016	5.922.628,57	131.092,00
06/2016	4.831.857,14	51.345,00
07/2016	5.790.885,71	61.203,00
08/2016	4.985.314,29	58.381,00
09/2016	4.820.314,29	64.285,00
10/2016	5.769.371,43	87.790,00
11/2016	4.963.371,43	144.140,00
12/2016	6.683.885,71	89.460,00
01/2017	5.384.142,86	77.446,00
02/2017	4.886.228,57	75.575,00

Dazu werde ausdrücklich festgehalten, dass es sich nur um Schätzungen handle, die wie folgt vorgenommen worden seien:

Bei Cash Games vereinnahme die Bf. Tischgelder als Entgelt für ihre Dienstleistungen (Zurverfügungstellung von Tischen und Personal). Dieses Tischgeld werde zwar nicht von den Einsätzen bemessen (weil die Bf. diese nicht kenne). Erfahrungsgemäß betrage das Tischgeld aber im langfristigen Durchschnitt etwa 3,5% der Einsätze bei Cash Games. Durch eine Hochrechnung des Tischgeldes der Cash Games gelange man somit zu einer Schätzung der genannten Bemessungsgrundlagen.

10. Antrag

Aus den genannten Gründen stelle die Bf. den Antrag, das Finanzamt möge die Glücksspielabgaben 03/2016-02/2017 mit € 0,00 festsetzen.

Mit Sicherstellungsauftrag vom 23.3.2017 ordnete das Finanzamt die Sicherstellung folgender Abgabenansprüche an:

Abgabe	Zeitraum	voraussichtliche Höhe in €
Glücksspielabgabe	03/2016	1.190.860,23
Glücksspielabgabe	04/2016	1.011.119,43
Glücksspielabgabe	05/2016	968.595,29
Glücksspielabgabe	06/2016	781.312,34
Glücksspielabgabe	07/2016	936.334,19
Glücksspielabgabe	08/2016	806.991,25
Glücksspielabgabe	09/2016	781.535,89

Glücksspielabgabe	10/2016	937.145,83
Glücksspielabgabe	11/2016	817.201,83
Glücksspielabgabe	12/2016	1.083.735,31
Glücksspielabgabe	01/2017	873.854,22
Glücksspielabgabe	02/2017	793.888,57
Summe:		10.982.574,38

Die Sicherstellung dieser Abgabenansprüche könne sofort vollzogen werden.

Eine Hinterlegung des Betrages in Höhe von € 10.982.574,38 bei der bezeichneten Abgabenbehörde bewirke, dass Maßnahmen zur Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages unterbleiben und diesbezüglich bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden würden.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpften, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige könne durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden.

Die sicherzustellenden Abgabenansprüche seien auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wie folgt ermittelt worden:

Abgabenanspruch:

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setze zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft sei.

Eine Sicherstellung sei kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setze die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Dabei sei nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben seien.

Im gegenständlichen Fall biete die Bf. in den Räumlichkeiten Interessierten die Möglichkeit zur Teilnahme an Pokerspielen in Turnierform und in Form von Cash Games an und führe diese durch.

Dadurch seien von der Bf. in den Anmeldezeiträumen März 2016 bis Februar 2017 Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG veranstaltet, die der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG unterlägen. Durch die Durchführung dieser Pokerveranstaltungen sei der Tatbestand, an den das Glücksspielgesetz die Steuerpflicht nach § 57 GSpG knüpfe, verwirklicht worden.

Dies sei auch durch die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-I/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 und vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016, gedeckt.

Bei einer Abgabenpflicht gemäß § 57 GSpG sei der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner. Fehle ein Berechtigungsverhältnis, seien der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (§ 59 Abs. 5 GSpG) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

Die Bf. sei daher Abgabenschuldnerin.

Berechnung der Glücksspielabgabe:

Die voraussichtliche Höhe der Abgaben errechnet sich aus den von der Bf. mittels Abgabenerklärung selbst bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen.

Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung:

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

Die Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) sei zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabenbetrag die Höhe des vorhandenen Vermögens und Einkommens der Bf. bei weitem übersteige. Laut handelsrechtlicher Bilanz für das Jahr 2015 habe die Bf. ein negatives Eigenkapital in der Höhe von € 14.550.899,85 und einen Bilanzverlust von

€ 14.585.899,85. Des Weiteren habe die Bf. einen Rückstand von € 10.153.430,49 Glücksspielabgabe und Nebengebühren am Abgabenkonto.

Aufgrund der vorgelegten Abgabenerklärung und der sich daraus errechneten Glücksspielabgabe ergebe sich, dass die voraussichtliche Abgabenschuld für die Monate März 2016 bis Februar 2017 in der Höhe von € 10.982.574,38 die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebes erheblich übersteige.

Darüber hinaus sei die Entrichtung der Glücksspielabgabe für diese Zeiträume unterblieben. Stattdessen sei ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO mit € 0,00 gestellt worden.

Aufgrund dieses bisher gezeigten steuerlichen Verhaltens, in dem die abgabenrechtliche Pflicht zur Entrichtung der Glücksspielabgabe ignoriert worden sei, und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bf. erscheine die Abgabeneinbringung gefährdet.

Bei der im Rahmen des § 20 BAO vorzunehmenden Ermessensübung sei dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit gegenüber dem Grundsatz der Billigkeit der Vorzug gegeben worden. Dabei sei unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 232 BAO dem öffentlichen Interesse zur Einbringung der Abgabe der Vorrang zu geben, die nur durch einen sofortigen Zugriff auf verwertbares Vermögen gesichert werde.

Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit sei daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bf. könne von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein.

Mit Schreiben vom 27.3.2017 wandte die Bf. die Nichtigkeit der eventuellen Zustellung des Sicherstellungsauftrages ein:

Es sei heute versucht worden, ein behördliches Schriftstück mit der Bezeichnung „Bescheid – Sicherstellungsauftrag“ an die Gesellschaft durch persönliche Überreichung zuzustellen. Die Zustellung des Dokumentes sei nicht erfolgt, ein etwaiger Bescheid – Sicherstellungsauftrag daher nicht erlassen.

Im genannten Dokument sei der Adressat mit der im Firmenbuch eingetragenen Firmenbezeichnung bezeichnet. Gemäß § 13 Absatz 3 ZustellG sei das Dokument einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen. Gemäß § 18 GmbHG werde die

Gesellschaft ausschließlich durch den im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten.

Eine Zustellung an einen steuerlichen oder anwaltlichen Vertreter sei nicht möglich, da es sich bei diesem Dokument offensichtlich nicht um ein anhängiges Abgaben-, sondern um ein Sicherungsverfahren handle, in welchem noch keine Vollmacht einer dritten Person gelegt worden sei.

Ungeachtet dessen sei mangels Nennung des Geschäftsführers oder eines steuerlichen Vertreters im Adressatfeld des Dokumentes die Zustellung schon deshalb nicht erfolgt, weil bei juristischen Personen eine natürliche Person als Zustellungsbevollmächtigter genannt werden müsse. Zudem fehle es auch an einer Zustellverfügung, sodass dieser „Mangel“ der Zustellung auch nicht heilbar sei.

Das Dokument werde daher nicht entgegengenommen.

In der dagegen am 30.3.2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der rechtliche Vertreter der Bf. ein wie folgt:

1. Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin betreibe an mehreren Standorten 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 Glücksspielabgabenpflicht unterliege.

Auf Basis des Sicherstellungsauftrages und des Vollstreckungsauftrages, beide datiert mit 23.3.2017, sei in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin am Standort B am Nachmittag des 27.3.2017 Exekution zur Sicherstellung geführt worden. Im Zuge der Exekution seien bis dato liquide Mittel in Höhe von EUR 44.271,00 (exkl. Pfändungsgebühr) sichergestellt worden.

Gegen den Bescheid über den Sicherstellungsauftrag („bekämpfter Bescheid“) richte sich die vorliegende Beschwerde.

2. Begründung der Beschwerde

2.1 Vorbemerkung

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabenpflicht knüpften, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, 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 könne durch Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterblieben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden.

Dieser Sicherstellungsauftrag müsse nicht nur den allgemeinen Bescheiderfordernissen entsprechen, sondern habe auch zwingend die folgenden Bestandteile zu enthalten (§ 232 Abs. 2 BAO):

- die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergebe;
- den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden könne;
- die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken könne, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterblieben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden.

Aus § 232 Abs. 1 BAO ergebe sich, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nur dann rechtmäßig sei, wenn

- der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabenpflicht knüpften;
- die betroffenen Abgaben noch nicht vollstreckbar sind und
- eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung dieser Abgaben drohe (*Ritz, BAO*⁶ § 232 Rz 3 ff mwN).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liege im Ermessen der Abgabenbehörde (RAE, Rz 1566). Selbst wenn also die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO erfüllt seien, bedürfe es zur rechtmäßigen Erlassung eines Sicherstellungsauftrages, dass das der Abgabenbehörde zukommende Ermessen tatsächlich in diesem Sinne auszuüben sei.

2.2 Keine Verwirklichung des Abgabentatbestandes

Ein Sicherstellungsauftrag dürfe nur erlassen werden, wenn der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabenpflicht knüpften. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei diese Voraussetzung erfüllt, da die Beschwerdeführerin in den Abgabenzeiträumen März 2016 bis einschließlich Februar 2017 Interessierten die Möglichkeit geboten habe, an Pokerspielen in Form von Cash Games und in Form von Turnieren teilzunehmen. Aus diesem Grund seien Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG

veranstaltet worden, die nach § 57 Abs. 1 GSpG der Glücksspielabgabepflicht unterliegen (Seite 2 des bekämpften Bescheides).

Diese Interpretation der Abgabehörde übersehe jedoch das Zusammenwirken von § 2 Abs. 4 GSpG mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG:

Nach § 2 Abs. 4 GSpG gälten Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt worden sei und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen seien, als verbotene Ausspielungen. Gemäß § 60 Abs. 36 GSpG sei § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht gewesen sei, erst ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

§ 60 Abs. 36 GSpG könne auf zwei unterschiedliche Arten ausgelegt werden: Entweder dahingehend, dass gar keine Ausspielung vorliege, oder dahingehend, dass bloß keine verbotene Ausspielung vorliege. Unabhängig von der gewählten Auslegung bestehet im streitgegenständlichen Zeitraum jedenfalls keine Abgabepflicht:

2.2.1 Keine Ausspielung

Verboten sei eine Ausspielung, wenn weder eine Konzession noch eine Berechtigung noch eine Ausnahme nach dem GSpG vorliege. Zweifellos liege aufgrund der Übergangsbestimmung keine verbotene Ausspielung vor.

Eine erlaubte Ausspielung sei im Umkehrschluss eine Ausspielung, für die entweder eine Konzession oder eine Bewilligung erteilt oder die vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sei. All dies treffe im vorliegenden Sachverhalt zweifellos nicht zu.

Das Angebot der Beschwerdeführerin sei daher weder eine erlaubte noch eine verbotene Ausspielung, womit also die einzige mögliche Schlussfolgerung sei, dass gar keine Ausspielung vorliege.

Dieses Ergebnis sei nicht überraschend, könne dem Gesetzgeber doch nicht unterstellt werden, er habe eine Übergangsregelung schaffen und diese gleichzeitig durch die Einführung einer Abgabepflicht für Pokersalons auf gewerberechtlicher Grundlage unterminieren wollen. Hätte der Gesetzgeber für die bestehenden frei gewerblichen Pokersalons eine Abgabepflicht nach § 57 GSpG vorsehen wollen, dann hätte die Übergangsbestimmung keinen Sinn mehr gemacht.

Da der frei gewerbliche Unternehmer, der nicht Bankhalter sei, keine Einsätze entgegennehme, könne er unmöglich den Pflichten nach den §§ 57-59 GSpG entsprechen. Es könne nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber den Fortbestand der „Pokeralons“ bis 31.12.2019 erlauben und die Betreiber gleichzeitig mittels einer nicht erfüllbaren Abgabepflicht auf Einsätze zur Aufgabe zwingen habe wollen.

Eine gleichzeitige Anwendung und Nicht-Anwendung des GSpG, wie dies offenbar die Behörde unterstelle, wäre widersprüchlich.

Im Ergebnis habe die Auslegung, wonach überhaupt keine Ausspielung vorliege, zur Konsequenz, dass eine Voraussetzung für eine Abgabepflicht - das Vorliegen einer Ausspielung - nach § 57 GSpG nicht gegeben sei und somit der Beschwerdeführerin auf Basis dieser Bestimmung keine Glücksspielabgaben vorgeschrieben werden könnten. Der Abgabentatbestand, eine zwingend erforderliche Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages, sei somit nicht erfüllt.

2.2.2 Keine verbotene Ausspielung

Selbst wenn man § 2 Abs. 4 GSpG so interpretieren würde, dass bloß keine verbotene Ausspielung (sondern eine erlaubte Ausspielung) vorliege, bestünde keine Abgabepflicht, weil die Ausspielung entsprechend der Übergangsbestimmung jedenfalls nicht verboten ist, die Abgabepflicht aber zweifellos nur an verbotene Ausspielungen anknüpfe.

Dies ergebe sich einerseits aus der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG, andererseits aber auch aus der Bestimmung betreffend den Abgabenschuldner (§ 59 Abs. 2 GSpG).

Nach § 57 Abs. 6 GSPG seien von der Glücksspielabgabe befreit:

1. Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken;
2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung; sowie
3. Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

Konzessionsinhaber, Bewilligungsinhaber und die Ausnahmen vom Monopol seien daher von der Glücksspielabgabe befreit.

§ 2 Abs. 4 GSpG definiere den Begriff der verbotenen Ausspielungen als jene, für die weder eine Konzession noch eine Bewilligung noch eine Ausnahme nach § 4 GSpG bestehe.

Aus § 57 Abs. 6 iZm § 2 Abs. 4 GSpG ergebe sich daher, dass nur verbotene Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen sollten.

Eine verbotene Ausspielung liege aber im Beschwerdefall nach der Übergangsbestimmung zweifellos nicht vor. Somit unterliege auch das Angebot der Beschwerdeführerin bis jedenfalls 31.12.2019 nicht der Abgabepflicht.

§ 59 Abs. 2 GSpG regle, wer Abgabenschuldner sei:

Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 seien

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.

Selbst wenn man also - was widersprüchlich wäre - von einer Abgabenpflicht nach § 57 GSpG ausgeinge, könnten der Beschwerdeführerin keine Abgaben vorgeschrieben werden, da sie nämlich nicht Abgabenschuldner sei. Abgabenschuldner einer Abgabe nach § 57 GSpG seien der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses unter anderem der Veranstalter der Ausspielung.

Die Beschwerdeführerin sei unstrittig kein Konzessionär iSd § 17 Abs. 5 GSpG und auch kein Bewilligungsinhaber iSd § 5 GSpG. Ihr fehle aber auch kein Berechtigungsverhältnis, weil die Übergangsbestimmung es ihr ermögliche, auf Basis ihrer gewerberechtlichen Bewilligung bis 31.12.2019 ihre Pokersalons zu betreiben, und sie somit eindeutig über eine Berechtigung verfüge.

Somit sei auch nach dieser Auslegung der Abgabentatbestand, eine zwingend erforderliche Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages, nicht erfüllt.

2.2.3 Zu der von der Abgabenbehörde zitierten Judikatur

Auf Seite 2 des bekämpften Bescheides zitiere die Abgabebehörde Judikatur, welche die Glücksspielabgabenpflicht von frei gewerblichen Pokersalons belegen solle. Allerdings seien die zitierten Entscheidungen für den gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen nicht maßgeblich:

Die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Entscheidungen des UFS, die vor dem Jahr 2011 ergangen seien, seien jedenfalls irrelevant, da die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben nach § 57 GSpG erst mit 1.1.2011 in Kraft getreten sei.

Sofern Entscheidungen des UFS/BFG die Glücksspielabgabenpflicht von frei gewerblichen Pokersalons zum Gegenstand hätten, übersehe die belangte Behörde, dass die Abgabenpflicht bis dato in keinem einzigen Fall vom VwGH bestätigt worden sei. Beschwerden und Revisionen betreffend diese Frage seien beim VwGH anhängig. Dies sei auch der Grund dafür, warum die Abgabenbehörde in dem bekämpften Bescheid kein einziges Erkenntnis des VwGH betreffend Glücksspielabgaben ins Treffen führen könne.

Ergänzend sei in diesem Zusammenhang angemerkt: Da die Abgaben für Pokerspiele äußerst strittig und vom VwGH noch nicht bestätigt seien, habe das OLG Wien schon für Insolvenzverfahren ausgesprochen, dass nicht einmal die Vollstreckbarkeit als Bescheinigung (und somit nicht für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens) ausreiche (OLG Wien 27.10.2015, 28 R 166/15k). Im Hinblick darauf, dass die gegenständliche Exekution zur Sicherstellung nicht einmal vollstreckbare Abgaben betreffe, jedoch betriebsvernichtend sei und eine Insolvenz zur Folge haben könne (siehe Punkt 2.3 unten), müsse im vorliegenden Fall umso mehr die Tatbestandsmäßigkeit der Abgaben höchstgerichtlich bekräftigt sein, um eine Sicherstellung dieses Ausmaßes zu rechtfertigen.

Dies gelte im gegenständlichen Fall aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes umso mehr, als eine Exekution zur Sicherstellung nach der AbgEO anders als die Insolvenzeröffnung keiner vorherigen gerichtlichen Entscheidung bedürfe.

Dass der VfGH in manchen Fällen Beschwerden betreffend diese Thematik abgelehnt habe, lasse nicht den Umkehrschluss zu, dass die Glücksspielabgabenpflicht für frei gewerbliche Pokersalons bestätigt sei. Vielmehr belegten die Ablehnungen lediglich, dass von den Beschwerdeführern bis dato geltend gemachte Bedenken nach Ansicht des VfGH nicht in die verfassungsrechtliche Sphäre reichten, sondern nach Ansicht des VfGH eine - allenfalls grob - unrichtige Anwendung des einfachen Gesetzes vorliege.

2.3 Rechtmäßige Auslegung von § 232 Abs. 1 BAO

Das Ziel des Sicherungsverfahrens bestehe darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststehe, er aber noch nicht realisierbar sei, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung eine Pfandrechte zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgeblich seit (*Ritz*, BAO⁵ § 232 Rz 1 mwN).

Wie bereits unter Punkt 2.2 dargestellt, stehe die Glücksspielabgabenpflicht für Betreiber frei gewerblicher Pokersalons zumindest bis 31.12.2019 keinesfalls dem Grunde nach fest. Dies erkläre auch, warum der VwGH bis dato in keinem einzigen Fall die Glücksspielabgabenpflicht für derartige Pokersalonbetreiber bejaht habe.

Selbst wenn die Abgabenbehörde ungeachtet dessen weiterhin die Meinung vertreten sollte, dass der Abgabenanspruch im Beschwerdefall dem Grunde nach feststehe, könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages für Abgabenansprüche in jeglicher (noch so absurder) Höhe erlauben wollte. Wäre dies zulässig, so könnte die Abgabenbehörde die Ausübung der der Abgabe unterliegenden Tätigkeit bis zur Klärung der Abgabenschuld der Höhe und dem Grunde nach unmöglich machen. Dies solle an folgendem Beispiel veranschaulicht werden:

Angenommen ein Unternehmer mit einem Umsatz von EUR 500.000,00 erbringe im Inland zehn Leistungen, die der Umsatzsteuer in Höhe von 20% unterliegen. Wenn in einem derartigen Fall die Abgabenbehörde nun eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Umsatzsteuer befürchte, sei sie zwar berechtigt, Exekution zur Sicherstellung zu führen, da die Abgabenschuld dem Grunde nach für diese zehn Leistungen unstrittig feststehe. Dennoch könne sie nicht einfach davon ausgehen, in die Bemessungsgrundlage dieser zehn Leistungen seien Gegenleistungen im Wert von EUR 10 Mio. einzurechnen und somit bei einem Umsatz von EUR 500.000,00 einen Sicherstellungsauftrag für EUR 2 Mio. erlassen. Damit wäre die Tätigkeit bis zur endgültigen Feststellung des Abgabenanspruches nicht mehr möglich. So gehe die Abgabenbehörde aber im vorliegenden Fall vor, indem sie einen Sicherstellungsauftrag über einen Betrag erlassen habe, dessen Höhe die Umsatzerlöse der Beschwerdeführerin um ein Vielfaches übersteige und deshalb unbezahlbar sei.

Diese Auslegung des § 232 Abs. 1 BAO gegen seinen Sinn und Zweck sei auch aus rechtsstaatlichen Gründen bedenklich. Denn Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages könnten vom Unternehmer nur verhindert werden, wenn er den

nach Auffassung der Abgabenbehörde geschuldeten Betrag hinterlege. Dies sei im oben genannten Beispiel - wie auch im Beschwerdefall - jedoch wirtschaftlich unmöglich, weil der von der Abgabenbehörde vermutete Abgabenbetrag den Umsatz des Unternehmers um ein Vielfaches übersteige.

Auch die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Sicherstellungsauftrag in Verbindung mit einem Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO könnte nicht sämtliche Sicherstellungsmaßnahmen verhindern. Denn wenn während einer Razzia Vollstreckung zur Sicherstellung geführt werde, folge der finanzbehördliche Vollstrecker den Sicherstellungsauftrag erst unmittelbar vor der Sicherstellung aus und in diesem Zeitpunkt könne naturgemäß noch kein Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag verfasst sein, weshalb auch die Aufschiebung der Vollstreckung nicht beantragt werden könne.

Mit dem gewählten Vorgehen gefährde die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin in ihrer wirtschaftlichen Existenz und unterlaufe das Prinzip des effektiven Rechtsschutzes.

Die Interpretation der Abgabenbehörde, wonach sie bei der Bestimmung des Abgabenbetrages, welcher sichergestellt werden solle, vollkommen ungebunden sei, impliziere auch, dass die Abgabenbehörde willkürlich darüber entscheide, ob eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe drohe. Indem sie nämlich den Abgabenbetrag beliebig hoch ansetzen könne, beeinflusse sie maßgeblich, ob die Einbringung der Abgabe gefährdet oder erschwert scheine, da im Zuge dieser Beurteilung die Abgabenschuld mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmers verglichen werde.

Im Ergebnis bedeute dies, dass, selbst wenn der Abgabenanspruch dem Grunde nach feststünde, § 232 Abs. 1 BAO aus teleologischen und verfassungsrechtlichen Gründen nicht dahingehend ausgelegt werden könne, dass die Abgabenbehörde willkürlich die Abgabenschuldigkeit in einer (noch so absurden) Höhe annehmen dürfe, die zwangsläufig zur Bejahung der Gefährdung der Einbringlichkeit führe.

2.4 Rechtswidrige Ermessensübung

Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO erfüllt seien, liege es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob ein Sicherstellungsauftrag zu erlassen sei (RAE, Rz 1566).

Wie das Ermessen auszuüben sei, richte sich nach § 20 BAO: Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen hätten, müssten sich 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 verweise § 20 BAO auf die Ermessensbestimmung selbst („*Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht*“).

Allerdings lägen die meisten Bestimmungen im Steuerrecht - wie auch § 232 BAO - diese Kriterien nicht eigens fest. Die Kriterien der betreffenden Bestimmung erschlossen sich dann nur aus dem Zweck der Norm (*Ritz*, BAO⁵ § 20 Rz 5).

Der Zweck des § 232 BAO bestehe darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststehe, er aber noch nicht realisierbar sei, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgeblich sei (*Ritz*, BAO⁵ § 232 Rz 1 mwN).

Billigkeit bedeute die Berücksichtigung der Interessen des Steuerpflichtigen. Zweckmäßigkeit bedeute 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 Erlassung eines Sicherstellungsauftrages und die auf dessen Basis durchzuführende Exekution zur Sicherstellung nicht im Interesse des Steuerpflichtigen lägen, sei evident. Darüber hinaus übersteige auch der Betrag, der hinterlegt werden müsste, damit Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben würden, nicht nur - wie auch die Abgabenbehörde festgestellt habe - das handelsrechtliche Eigenkapital, sondern auch die generierten Umsätze der Beschwerdeführerin.

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.

Die Abgabenbehörde versuche ihre Ermessensentscheidung auf Seite 3 des bekämpften Bescheides damit zu rechtfertigen, dass aufgrund „der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bf.“ die Interessen des Abgabepflichtigen in den Hintergrund zu treten hätten. Da der Abgabenanspruch schon dem Grunde nach nicht bestehe (siehe Punkt 2.2 oben) und keinesfalls in der von der Abgabenbehörde behaupteten Höhe (siehe Punkt 2.3 oben) feststehe, überzeugt die Begründung der Ermessensentscheidung nicht.

3. (Begründung des Antrages auf Einstellung der Vollstreckung)

siehe RV/7103013/2017

4. (Begründung des Antrages auf Aufschiebung der Vollstreckung)

siehe RV/7103013/2017

5. Antrag

Die Beschwerdeführerin stelle daher die Anträge

- 1) auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung und direkte Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht;
- 2) der Beschwerde statzugeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben

Im Vorlagebericht vom 24.4.2017 nahm das Finanzamt zur Beschwerde wie folgt Stellung:

Ad Vorbringen der mangelhaften Zustellung:

Richtig sei zwar, dass die physische Zustellung bei einer GmbH grundsätzlich an den zur Empfangnahme befugten Vertreter zu erfolgen habe. Damit sei aber nicht die „Zustellverfügung“ im Dokument, sondern die tatsächliche Zustellung des Dokuments gemeint. Das bedeute daher nicht zwangsläufig, dass der Vertreter in der Zustellverfügung namentlich genannt sein müsse. Vielmehr stelle bei der Zustellung an eine juristische Person das Gesetz der Behörde frei, entweder einen individuell bestimmten „zur Empfangnahme befugten Vertreter“ oder die juristische Person selbst als Empfänger anzugeben (VwGH 28.5.2010, 2004/10/0082). In an eine juristische Person gerichteten Schriftstücken sei die juristische Person als Empfänger zu bezeichnen (VwGH 24.8.2006, 2005/17/0281).

Eine unterlassene Benennung des Vertreters im Rahmen einer Zustellverfügung mache die Zustellung nicht rechtswidrig bzw. unwirksam (vgl. Ritz, BAO, § 13 Zustellgesetz, Rz 11: „*Im Regelfall zweckmäßig erscheint es, bei einer GmbH (...) als Empfänger die GmbH zu bezeichnen. Diesfalls kann die tatsächliche Zustellung etwa an einen (von mehreren) Geschäftsführern, nach Maßgabe des § 16 ZustellG (Ersatzzustellung) auch an Arbeitnehmer der GmbH erfolgen.*“).

Nach § 16 Abs. 1 und 2 ZustellG könne die tatsächliche Zustellung auch an einen Ersatzempfänger erfolgen, wenn anzunehmen sei, dass sich der Empfänger oder im Fall des § 13 Abs. 3 ZustellG ein Vertreter regelmäßig an der Abgabenstelle aufhalte. Ein Ersatzempfänger sei u.a. ein Arbeitnehmer des Empfängers. Daher sei die Zustellung der Sicherstellungsaufträge, indem diese an der Abgabenstelle an einen Arbeitnehmer ausgehändigt worden seien, gesetzmäßig erfolgt.

Ferner könnten (Ermessen) im Einhebungsverfahren (§ 103 Abs. 1 BAO) und im Vollstreckungsverfahren (§ 22 AbgEO) ergehende Erledigungen aus Zweckmäßigkeitgründen trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber (Abgabenschuldner) unmittelbar zugestellt werden. Davon würden außer Vollstreckungserledigungen (insbesondere Pfändungsbescheide) besonders Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO), Vollstreckungsbescheide (§ 230 Abs. 7 BAO) und Haftungsbescheide (§§ 224, 225 BAO; vgl. zB UFS 1.2.2011, RV/1261-L/09) sowie Mahnerlagscheine (§ 227 BAO) betroffen sein.

Der Umstand, dass die gegenständlichen Sicherstellungsaufträge einerseits direkt an die Abgabepflichtigen und andererseits dem steuerlichen Vertreter ausgehändigt worden seien, habe keine Auswirkung auf die Gültigkeit des Zustellvorganges. Mit der

zuerst erfolgten gültigen Zustellung sei der Sicherstellungsauftrag wirksam geworden. Die spätere (neuerliche) Zustellung des inhaltlich identen Schriftstücks entfalte keine Wirksamkeit (VwGH 17.11.2010, 2010/13/0118). Unabhängig davon, ob nun eine gültige Zustellvollmacht bestanden habe oder nicht, sei die Zustellung der Sicherstellungsaufträge bei der Beschwerdeführerin wirksam erfolgt.

Ad 2.3. und 2.4. der Beschwerde:

Im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) könne die Abgabenbehörde, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen, einen Sicherstellungsauftrag erlassen.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpften, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststehe, 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 könne durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben würden.

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag habe sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet worden sei, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setze zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft sei. Eine Sicherstellung sei kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende „Sofortmaßnahme“, die dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Es liege in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden könne, sondern dass es genüge, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden sei und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben seien (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setze somit die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabenanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dabei sei nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die

Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe gegeben seien. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden sei, sei in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO, 5. Auflage, § 232 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibe dem Abgabenfestsetzungsverfahren vorbehalten.

Die Auslegung der Beschwerdeführerin des § 232 BAO widerspreche dem Wesen und Sinn des Sicherstellungsverfahrens, welches - wie ebenfalls bereits oben erläutert - dazu diene, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld im Wege einer „Sofortmaßnahme“ Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die späteren Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (vgl. u.a. BFG vom 22.12.2016, RV/ 5100424/2013).

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordere gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung seien demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhelle nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne.

Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - sei daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131, VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches, der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bf. und der aufgrund des Sicherstellungsauftrages im Zuge der Pfändung eines Guthabens am Abgabenkonto der Gesellschaft erlangten Sicherheit könne von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein. Mit dieser Sofortmaßnahme habe zumindest ein Teil des Abgabenanspruches gesichert werden können.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringe, dass die Behörde willkürlich die Abgabe beliebig hoch angesetzt und somit die Gefährdung bzw. Erschwerung der Einbringlichkeit selbst herbeigeführt habe, sei dem vehement entgegen zu treten. Die Abgabenbehörde handle ausschließlich aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen und keinesfalls willkürlich. Die Handlungen der Abgabenbehörde seien auch von der ständigen Rechtsprechung gedeckt. Darüber hinaus sei § 232 BAO auch keiner anderen Auslegung – insbesondere nicht im Sinne des Vorbringens in der Vorlage – zugänglich.

Der Abgabenanspruch sei eindeutig durch Rechtsprechung bestätigt (siehe unten). Die Bekanntgabe der Höhe der Glücksspielabgabe sei durch die Abgabenschuldnerin selbst erfolgt. Der Sicherstellungsauftrag sei daher zu Recht erfolgt.

Das Argument der Beschwerdeführerin, das Vorgehen der belangten Behörde sei nicht zweckmäßig, da sie damit lediglich erreiche, dass sie wegen der Exekutionsmaßnahmen ihren Betrieb nicht weiter aufrechterhalten und somit in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen könne und somit die belangte Behörde durch die Exekutionsmaßnahmen nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld erhalten würde, gehe vollkommen an der Realität vorbei. Abgesehen davon, dass das Pokercasino auch nach der Sicherstellungsaktion weiter betrieben werde – die Sicherungsmaßnahmen den Weiterbetrieb daher nicht gefährdeten - entstehe durch den Weiterbetrieb jedes Monat eine weitere Glücksspielabgabeschuld von 800.000 bis 1.100.000 Euro, die nicht entrichtet werde.

Ad 2.1. und 2.2. der Beschwerde:

Auch wenn nach dem oben Ausgeführten – dass die Frage, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden sei, nicht im in einem Sicherstellungsverfahren, sondern im Abgabenfestsetzungsverfahren zu entscheiden sei – werde auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Glücksspielabgabe wie folgt repliziert:

- Entstehung des Abgabenanspruches:

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei kein Abgabentatbestand im gegenständlichen Fall verwirklicht worden, widerspreche der klaren ständigen Rechtsprechung zu Poker. Es werde betreffend sämtliche Punkte auf die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-I/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 und vom 15.10.2016, G 103-104/2016, verwiesen.

Auch die Argumentation betreffend die neue Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 36 GSpG) gehe ins Leere, da diese Bestimmung – so wie auch die Vorgängerbestimmung (siehe dazu BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011) – keine abgabenrechtlichen Anordnungen enthalte.

§ 60 Abs. 36 GSpG laute: § 2 Abs. 4 sei auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht gewesen sei, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

So könne den erläuternden Bemerkungen zu BGBl 115/2016 eindeutig entnommen werden, dass es sich hierbei wiederum lediglich um eine ordnungspolitische Bestimmung handle.

Mit § 60 Abs. 36 werde eine gesetzliche Regelung des rechtlichen Schicksals von gewissen gewerberechtlichen Bewilligungen in der Form getroffen, dass ex lege in Bescheide bzw. bestehende Rechte von Bewilligungsinhabern unmittelbar eingegriffen werde. Diese Rechte würden mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31. Dezember 2019 erlöschen; der Betrieb solcher Pokerangebote stelle sodann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 dar. Da auf Grund der höchstgerichtlichen Judikatur für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz bestehe (VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012), sei bei einem solchen Verbot eine Übergangszeit vorzusehen.

Eine abgabenrechtliche Übergangsbestimmung sei nicht erlassen worden. Es liege daher, so wie nach der alten Ende 2012 ausgelaufenen Übergangsbestimmung sowie nach der Übergangsbestimmung in der Fassung BGBl 13/2014, lediglich keine verbotene Ausspielung vor.

Es werde somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliege, und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Poker-Casinos anwendbar seien, und auch nicht, dass diese Unternehmen dadurch eine Bewilligung im Sinne des Glücksspielgesetzes hätten. Durch die Übergangsbestimmung werde die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Das Glücksspielgesetz bestehe aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol seien in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthalte keine Befreiungen für Pokersalons, so seien diese auch nicht befreit. Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG beziehe sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es werde keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen. Die Übergangsbestimmung sage aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliege, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liege auf „verbotene“).

Wenn die Bf. vorbringe, dass keine Ausspielung vorliege, weil aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG weder eine erlaubte, noch eine verbotene Ausspielung vorliege und daher gar keine Ausspielung vorliege, werde dem entgegengehalten, dass gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Ausspielungen Glücksspiele seien, die ein Unternehmer veranstalte, organisiere, anbiete oder zugänglich mache und bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbrächten (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt werde (Gewinn).

Bereits nach alter Rechtslage sei der Unternehmerbegriff bei den Pokercasinobetrieben gegeben gewesen. Mit der Glücksspielgesetznovelle 1996 sei Abs. 4 des § 2 GSpG neu geschaffen worden. Mit dieser Novelle sei der Begriff der Ausspielung und vor allem auch der des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formuliert worden.

Bereits im Zuge dieser Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl I 747/1996, habe der Gesetzgeber der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die wiederholt ausgesprochen habe, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen müsse, sondern dass es ausreichend sei, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenüberstehe. Ebenso habe der Verwaltungsgerichtshof angenommen, dass es gleichgültig sei, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen habe, und dass auch nicht erforderlich sei, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen müsse (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; 23.12.1991, 88/17/0010).

Den erläuternden Bemerkungen sei weiters zu entnehmen, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliege, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert werde. Den Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP könne entnommen werden, dass auch der Unternehmensbegriff gegeben sei, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielten und Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern auftrete, das Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen) werde (vgl. hiezu *Foregger-Serini* zu § 168 StGB [*„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“*] sowie *Erlacher* zu §§ 2 und 4 GSpG).

Unternehmer iSd Gesetzes sei jemand, der selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübe, möge sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG sei der Begriff „Unternehmer“ in § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG sei es, das Glücksspiel wegen der Spielsucht- und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Die Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 25.7.1990, 86/17/0062) habe diese weite Auslegung erläutert, dass es dem Gesetzgeber darauf nicht ankomme, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliege. Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmers (Veranstalters) sei sohin nicht erforderlich. Unternehmer sei demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handle. Werde eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liege grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff sei weiters, dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt werde (Gewinn). Nunmehr gehe eindeutig aus der gesetzlichen Formulierung hervor, was der VwGH in seiner bisherigen Judikatur wiederholt ausgesprochen habe, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen müsse, sondern dass es ausreichend sei, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall einen Gegenleistung gegenüberstehe. Es sei ausreichend, wenn vom Unternehmer (Veranstalter) oder von einem Dritten lediglich „die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung“ organisiert oder angeboten werde. Auch in diesem Fall liege eine Ausspielung vor.

Im gegenständlichen Fall sei die Bf. eindeutig Unternehmerin iSd § 2 GSpG, weil sie interessierten Personen in ihrer Einrichtung, einem Pokercasino, die Möglichkeit biete, an von ihr angebotenen Kartenpokerspielen in Form des Cash Games oder in Turnierform teilzunehmen. Es liege eine Ausspielung vor. Damit sei auch steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht.

- Verbotene Ausspielung

Die Aussage, dass der Glücksspielabgabe lediglich verbotene Ausspielungen unterlägen, sei schlichtweg falsch. Weder § 57 GSpG noch § 58 GSpG knüpften an verbotene Ausspielungen an. § 57 und § 58 Abs. 1 zweiter Teilsatz und Abs. 2 GSpG besteuerten Ausspielungen an sich. Unter § 57 Abs. 1 GSpG seien auch die Lotterien des Konzessionärs nach § 17 Abs. 6 GSpG zu subsumieren.

Wie die Bf. zu dem Schluss komme, die Glücksspielabgabe umfasse nur verbotene Ausspielungen, sei nicht nachvollziehbar.

- Abgabenschuldner

Wenn die Bf. vorbringe, sie sei nicht Abgabenschuldnerin, da ihr Fall unter keinen der Tatbestände des § 59 GSpG zu subsumieren sei, werde dem entgegengehalten, dass sie Abgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG sei. Bei einer Abgabenpflicht gemäß § 57 GSpG sei der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehle ein Berechtigungsverhältnis, seien der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5), sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehne den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden könnten.

Die Beschwerdeführerin bringe vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie unter

anderem den Veranstalter einer Ausspielung nenne, wobei letztes jene Fälle beträfe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle.

Da die Beschwerdeführerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG habe noch Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG sei, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. Darüber hinaus falle die Beschwerdeführerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG, der ausdrücklich auf das „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“ abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem sei zu entgegnen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung – Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber – und aus der Gesetzeslogik so zu verstehen sei, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fielen. Enthalte ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so sei der Begriff nach dem Gesetz auszulegen, in dem der Begriff stehe.

Eine Gewerbeberechtigung sei keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Auch die Übergangsbestimmung an sich vermittele kein Berechtigungsverhältnis, es bestehe ein Unterschied zwischen dem Nichtvorliegen einer verbotenen Ausspielung durch (vorübergehende) „Pardonierung“ in einer Übergangsbestimmung und des Besitzes eines Berechtigungsverhältnisses nach dem Glücksspielgesetz.

Im gegenständlichen Fall liege daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Für die Beurteilung, wer Abgabenschuldner sei, sei daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG die anzuwendende Bestimmung.

- Exorbitante Besteuerung

Wenn die Bf. vorbringe, dass es sich bei der Besteuerung von Poker um eine exorbitant hohe Besteuerung handle, werde dem entgegengehalten, dass in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem es auch um Poker in Cash Games- und Turnierform gegangen sei, der VfGH mit Beschluss vom 19.02.2015, E 293/2015 die Behandlung aufgrund von Aussichtslosigkeit abgelehnt habe, wörtlich: „*Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG, sowie die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtpolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtpolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984,*

10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Dieser Beschluss des VfGH habe auch die bisherige Linie des VfGH zur Vorgängerbestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG bestätigt.

Im Übrigen sei die Bekanntgabe der Höhe der Glücksspielabgabe durch die Abgabenschuldnerin selbst erfolgt.

- Judikatur:

Dies sei auch durch die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-I/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014 und vom 19.2.2015, E 293/2015 und vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016 gedeckt.

So führe das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, aus: „*Durch die Glückspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerliche Grundsätze übertragen werden können. Man kann durchaus sagen, bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Art Rechtsgebühren bzw. um eine Rechtsverkehrsteuer (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012). Die zu § 33 TP 17 GebG ergangene Rechtsprechung ist daher auch auf die Glücksspielabgabe anwendbar. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin gibt es auch Rechtsprechung des VwGH zu Pokercasinos (VwGH vom 26.06.2016, 2011/16/0158, vom 13.08.2013, 2012/16/0188), die nach dem oben Gesagten auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist.“*

Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 7.3.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Magistrat der Stadt A um Übermittlung der die Bf. am 4.7.2007 für das Halten von erlaubten Kartenspielen ohne Bankhalter erteilten Gewerbeberechtigung.

Diesem Ersuchen kam der Magistrat der Stadt A mit Schreiben vom 11.4.2018 insofern nach, als ein Auszug aus dem Gewerberegister vom 16.7.2007 vorgelegt wurde, in dem als Standort des Betriebes die Anschrift A, aufscheint.

Daraufhin ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. mit Schreiben vom 13.4.2018 um Übermittlung der genannten gewerberechtlichen Bewilligung.

In Beantwortung dieses Ersuchens übermittelte die Bf. mit Schreiben vom 7.5.2018 die betreffende Gewerbeberechtigung vom 4.7.2007 (Standort ebenfalls A), einen Auszug aus dem Gewerberegister vom 20.4.2018, aus dem neben dem Sitz der Gewerbeinhaberin in Anschrift, sowie dem bereits bekannten Standort der Gewerbeberechtigung auch eine weitere Betriebsstätte 4 in B, seit 1.7.2015 laut Bescheid der Bezirkshauptmannschaft B hervorgeht, sowie eine Verständigung des Magistrates der Stadt A vom 9.5.2008 über eine Änderung des Wortlautes der Gewerbeberechtigung.

Ergänzend nahm die Bf. zu den übermittelten Urkunden Stellung:

Am 4.7.2007 habe sie das Gewerbe „*Halten von erlaubten Kartenspielen, bei denen der Spielerfolg nicht ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängig ist, ohne Bankhalter*“ beim Magistrat der Stadt A an.

Auf dem Auszug aus dem Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) sei ersichtlich, dass es sich bei dem durch die Bf. ausgeübten Gewerbe um ein freies Gewerbe handle, das nicht in der Liste der reglementierten Gewerbe gemäß § 94 GewO aufscheine und für das keine Zulässigkeitsprüfung im Sinne des § 95 Abs. 1 GewO erforderlich sei.

Die Anmeldung sei daher gemäß § 339 iVm § 340 Abs. 1 GewO erfolgt, wonach die Behörde verpflichtet sei, anhand der Anmeldung zu überprüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Voraussetzungen für die Ausübung des angemeldeten Gewerbes durch den Anmelder in dem betreffenden Standort vorlägen, den Anmelder bis längstens drei Monaten in das Gewerberegister einzutragen und durch Übermittlung eines Auszuges aus dem Gewerberegister von der Eintragung in das Gewerberegister zu verständigen. Für den Umfang der Gewerbeberechtigung sei gemäß § 29 GewO der Wortlaut der Gewerbeabmeldung gemäß § 339 GewO maßgeblich.

Die Bf. habe mit Wirkung zum 17.8.2007 eine Änderung des Gewerbewortlauts angezeigt, sodass dieser zukünftig „*Halten von erlaubten Kartenspielen, ohne Bankhalter*“ laute. Der Magistrat der Stadt Wien habe diese Änderung im Gewerberegister erfasst und die Bf. von dieser Änderung am 14.5.2008 verständigt.

Mit Vorhalt vom 14.5.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. bekanntzugeben, welchen Standort die Anträge auf Festsetzung von Glücksspielabgaben 03/2016-02/2017 beträfen. Sollten die gegenständlichen Kartenpokerspiele im Wiener Standort durchgeführt

worden sein, werde um Bekanntgabe ersucht, weshalb die übermittelte landesrechtliche Gewerbeberechtigung für den Standort A, auch für den Standort Anschrift, gelten sollte.

Gebe es auch einen Bescheid des Landes Wien analog zum Standort B, von der Bezirkshauptmannschaft B, der als weitere Betriebsstätte 4 im Gewerberegister eingetragen sei? Gebe es auch weitere Betriebsstätten 1-3? Wenn ja, werde um Vorlage der Berechtigungsbescheide ersucht.

Mit Schreiben vom 11.6.2018 übermittelte die Bf. einen Auszug aus dem GISA vom 28.5.2018, aus dem auch folgende historische Daten ersichtlich sind:

WB Nummer	gültig von/bis	Standort	Behörde
1	20.03.2010 bis 28.03.2010	C	BH C
2	27.11.2014 bis 04.05.2015	D	BH D
3	25.06.2015 bis 29.06.2015	D	BH D
5	26.11.2015 bis 21.09.2016	D	BH D

sowie ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft D, mit dem der Bf. über die Eintragung einer weiteren Betriebsstätte in D, in das GISA verständigt worden sei.

In ihrer ergänzenden Stellungnahme brachte die Bf. vor, sie sei Mitglied der Gruppe-1. Die Gesellschaften der Gruppe-1 betrieben diverse Casinos in Österreich.

Die gegenständlichen 03/2016 bis 04/2016 beträfen die Standorte in B und D. Die Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 05/2016 bis 02/2017 beträfen ausschließlich den Standort in B.

Die gegenständlichen Kartenpokerspiele seien nicht am Wiener Standort durchgeführt worden. Diese Tatsache sei aus dem historischen Auszug aus dem GISA betreffend das Gewerbe der Bf. zum 28.5.2018 ersichtlich. Da die Bf. das Gewerbe nicht am Wiener Standort ausgeübt habe, gebe es keinen Bescheid des Landes Wien. Informationen betreffend eingetragene und gelöschte Betriebsstätten könnten dem historischen Auszug aus dem GISA entnommen werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

-) Unwirksame Zustellung des Sicherstellungsauftrages

Dem Einwand der Bf., dass der Sicherstellungsauftrag nicht ordnungsgemäß zugestellt worden sei, ist zu entgegnen, dass ein Berufen auf einen Zustellmangel dann nicht möglich ist, wenn dem Zustellinhalt gemäß – diesfalls durch Einbringen einer Beschwerde - reagiert wurde. Ein bei der Zustellung unterlaufener Mangel wird gemäß § 7 ZustG

dann geheilt, wenn das Schriftstück in die Hände des Empfängers gelangt. Dies ist anzunehmen, wenn eine Verfügung über das Schriftstück getroffen wurde und es zu einer „Heilung durch Einlassung“ gekommen ist (OGH 30.7.2007, 8 Ob 69/07s; VwGH 20.1.2015, Ro 2014/09/0059; BFG 1.9.2016, RV/7103501/2016).

Im Übrigen wird auf die zutreffende Begründung des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 24.4.2017 verwiesen.

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 Abgabenpflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung zu begegnen.

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

I. Verwirklichung des Tatbestandes

Folgender aufgrund des vorgelegten Akteninhaltes und der belegten Aussagen der Bf. erwiesene Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde:

Die Bf. betrieb im gegenständlichen Zeitraum 03/2016 bis 02/2017 an den Standorten A, (seit 4.7.2007), B, (seit 1.7.2015) und D, (26.11.2015 bis 21.9.2016) sogenannte „Pokercasinos“, in welchen sie als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit bot, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Es wurde vorwiegend Poker in unterschiedlichen Spielvarianten in Form von Cash Games und Turnieren angeboten.

Sie verfügt über vom Magistrat der Stadt A, der Bezirkshauptmannschaft B und der Bezirkshauptmannschaft D ausgestellte aufrechte Gewerbeberechtigungen zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. Sie stellt die Spieltische gegen Entgelt zur Verfügung und betreut die Kartenspieler in gastronomischer Hinsicht. An den Spielen selbst nimmt sie nicht teil und auch keine Einsätze entgegen.

Die Anträge auf Festsetzung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 03/2016 bis 02/2017 betreffen ausschließlich den Standort in B.

Zu den Beschwerdepunkten:

-) Nichtanwendbarkeit des Glücksspielgesetzes aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG

Gemäß § 60 Abs. 36 GSpG ist § 2 Abs. 4 auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden (StRefG 2015/2016, BGBI I 2015/118 ab 15.8.2015).

Verbotene Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 4 GSpG Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

Die Bf. bekämpft die Anwendbarkeit des GSpG mit dem Einwand, dass sie aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung zum „Halten von erlaubten Kartenspielen ohne Bankhalter“ der Meinung ist, dass sie mit diesen Spielen automatisch aus dem Geltungsbereich des Glückspielgesetzes ausscheide.

Die Gewerbeberechtigung schiebt gemäß § 60 Abs. 36 GSpG jedoch lediglich die Strafbarkeit des an sich „verbotenen Spiels“ hinaus, löst aber nicht die Bf. aus den Glücksspielabgaben heraus (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012), da es sich bei der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG um eine ordnungspolitische Vorschrift handelt, die die abgabenrechtlichen Bestimmungen der §§ 57-59 GSpG nicht berührt.

Da der VfGH in seiner Entscheidung vom 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012, für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung einen gewissen Vertrauenschutz vorsieht, wurde eine Übergangszeit gemäß § 60 Abs. 36 GSpG bis 31.12.2019 bestimmt. Diese Rechte von Inhabern einer Gewerbeberechtigung erloschen mit Ablauf der gewerberechtlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit Ablauf des 31.12.2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt dann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 GSpG dar.

§ 60 Abs. 36 GSpG und seine Vorgängerbestimmungen (§ 60 Abs. 24 GSpG bis 2.8.2013, § 60 Abs. 33 GSpG bis 14.8.2015) haben keinen Konnex zu den Glücksspielabgaben und vermögen auch die Ansicht der Bf. nicht zu begründen, dass sie aus dem Glückspielgesetz – insbesondere aus den Glücksspielabgaben – „herausfällt“ (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012).

-) Kein Glücksspiel

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind gemäß § 1 Abs. 2 GSpG insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

Die Bf. moniert, dass bei den in ihrem Lokal veranstalteten Spielen das Spielergebnis nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall, sondern von der Geschicklichkeit der Spieler abhänge, weshalb kein Glücksspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG vorliege. Auch könne die ausdrückliche Nennung des Pokerspiels in § 1 Abs. 2 GSpG diese Eigenschaft nicht tatsachenwidrig festlegen.

Mit der Glücksspielgesetz-Novelle 2010, BGBl I 2010/73 wurde eine zusätzliche ausschließlich auf Poker ohne Bankhalter im Lebendspiel beschränkte Spielbankkonzession in § 22 GSpG geschaffen. § 22 GSpG hielt jedoch der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof nicht stand. Der Verfassungsgerichtshof (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012) hob über Initiativantrag das Wort Poker in § 1 Abs. 2 GSpG, § 22 GSpG samt Überschrift und § 60 Abs. 24 GSpG als verfassungswidrig auf. Es ging um die Anzahl der Pokersalonkonzessionen in § 22 GSpG, doch der Verfassungsgerichtshof hob auch das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG auf: „*(...) auch wenn diese Regelung für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. (...) Der Gesetzgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht gehindert, angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten (...) das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegentreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.*“

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl I 2014/13 wurde „Poker“ per 1.3.2014 wieder in § 1 Abs. 2 GSpG aufgenommen.

Da der Verfassungsgerichtshof (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012) dezidiert ausgesprochen hat, dass die Aufnahme des Wortes Poker für sich genommen nicht verfassungswidrig ist, und das Bundesfinanzgericht an die gesetzliche Regelung gebunden ist, dass Poker in seinen Spielvarianten ein Glücksspiel ist, erübrigen sich weitere Ermittlungen, ob Poker ein Glücksspiel ist (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041).

Das Bundesfinanzgericht stimmt dem Finanzamt zu, dass sich nicht mehr die Frage stellen kann, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich normiert, dass es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt.

Da die gegenständlichen Sachverhalte bereits im Geltungszeitraum des § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl I 2014/13 verwirklicht wurden, ist eine Klärung der Frage, ob Poker ein Glücksspiel oder ein Geschicklichkeitsspiel ist, über Literatur nicht erforderlich, da § 1 Abs. 2 GSpG über authentische Interpretation („*insbesondere Poker und dessen Spielvarianten*“) als Glücksspiele bezeichnet (VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041).

-) Keine Ausspielung

Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Glücksspiele,

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

Gemäß § 2 Abs. 2 GSpG ist Unternehmer, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

Die Bf. stellt in Abrede, Unternehmer iSd Bestimmung des § 2 Abs. 2 GSpG zu sein oder ein öffentliches Glücksspielangebot zu machen, weshalb keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vorliege.

Der Bf. ist entgegenzuhalten, dass sie bzw. die Gruppe-1 auf ihrer Internetseite www-1 Pokerspiele anbietet:

„Über uns

Die Gruppe-1 stehen für geballte Poker Kompetenz. Zahlreiche Standorte und mehr als 20 Jahre Erfahrung haben die Gruppe-1 zu einem europäischen Vorzeigeunternehmen gemacht.

Die Gruppe-1 hat sich seit ihrer Gründung in Wien im Jahre Jahr-1 zu Europas größtem und bekanntestem Live-Poker Unternehmen entwickelt. Die konsequente Aufbauarbeit von Gründer Person-1 ist mitverantwortlich dafür, dass das Strategiespiel Poker zu einem Massenphänomen geworden ist.

Viele Stars der internationalen Pokerszene (...) haben sich im Gruppe-1 Anschrift ihre ersten Spuren verdient. Alle großen internationalen Pokertouren (...) waren im Lauf der Jahre Partner und sorgten für denkwürdige Momente.

Durch ihre Innovationskraft begeistert die Gruppe-1 mit zahlreichen Angeboten PokerspielerInnen aus der ganzen Welt und gilt als leuchtendes Beispiel für unternehmerischen Erfolg in der Pokerbranche.“

Der Ausspielungsbegriff ist mit dem glücksspielgesetzigenen Unternehmerbegriff gekoppelt. Ein der Definition des § 2 GSpG entsprechender Unternehmer muss ein Glücksspiel veranstalten, organisieren, anbieten oder zugänglich machen. Mit der gewählten Formulierung soll zum Ausdruck gebracht werden, dass jede nur denkbare unternehmerische Mitwirkung an einem Glücksspiel dessen Ausspielungscharakter begründen kann (*Kohl* , Das österreichische Glücksspielmonopol, 34). Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Zwischen wem sich Gewinn und Verlust wirtschaftlich realisieren, ist für die Qualifikation einer Ausspielung irrelevant (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989², § 2 Rz 7,

dort zitiert: VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010). Spielen mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander, so treten Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern ein. Wirkt jedoch ein Unternehmer auf die in § 2 GSpG genannte Art und Weise mit, liegt jedenfalls eine Ausspielung vor (*Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, GSpG 1989², § 2 Rz 8).

Dabei hat auch die bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wiederholt ausgesprochen, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof angenommen, dass es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und dass auch nicht erforderlich ist, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muss (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010).

Entgegen der Meinung der Bf. ist damit eindeutig geklärt, dass sie Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, da sie interessierten Personen in spezifischen Einrichtungen, nämlich Pokercasinos, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenspielen in Form des Cash Game oder in Turnierform teilzunehmen, zumal sie durch die Einhebung von sogenannten Tischgeldern Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen erzielt.

Da sie somit Pokerspiele veranstaltet, organisiert, anbietet und zugänglich macht (siehe die genannte Homepage), liegt auch eine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG vor (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

-) Keine verbotene Ausspielung

Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG – 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.

Gemäß § 57 Abs. 6 GSpG sind von der Glücksspielabgabe befreit

- 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 BGBI I Nr. 73/2010,*
- 3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.*

Der Rechtsansicht der Bf., dass aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG keine verbotene Ausspielung vorliege, weshalb keine Abgabepflicht bestünde, da die Abgabepflicht zweifellos nur an verbotene Ausspielungen anknüpfe, kann nicht gefolgt werden, da die Vorschriften über die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben der §§ 57 und 58 GSpG sowohl verbotene als auch erlaubte

Ausspielungen erfassen. Die von der Bf. behauptete Einschränkung auf verbotene Ausspielungen findet auch im Gesetzeswortlaut keine Deckung (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Auch aus dem Vorbringen der Bf., dass Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt worden sei und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen seien, verbotene Ausspielungen iSd § 2 Abs. 4 GSpG seien, jedoch nach § 57 Abs. 6 GSpG erlaubte Ausspielungen von der Glücksspielabgabe befreit seien, lässt sich nichts gewinnen, weil der Gesetzgeber mit der Regelung nur Doppelbesteuerungen für konzessionierte Spielbanken, Wirtshauspoker und Glücksspielautomaten ausschließen wollte (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Auch kommt nach der bereits zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine analoge Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 57 Abs. 6 GSpG nicht in Betracht (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

-) Bf. ist nicht Abgabenschuldnerin

Gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG sind Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 bei einer Abgabenpflicht 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.*

Dem Einwand der Bf., sie sei weder Konzessionärin iSd § 17 Abs. 6 GSpG noch Bewilligungsinhaberin iSd § 5 GSpG noch fehle es ihr an einer Berechtigung, weshalb sie nicht Schuldnerin der Glücksspielabgabe iSd § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG sei, ist erneut die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) entgegenzuhalten:

„Da die Revisionswerberin weder Konzessionärin noch Bewilligungsinhaberin für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten ist, kommt hier nur der zweite Teilstrich in Betracht. Um den Veranstalter der Ausspielung als Abgabenschuldner nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG ansehen zu können, verlangt das Gesetz das Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses. Systematisch soll nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Bestimmung des § 59 Abs. 2 GSpG geregelt werden, wer zur Zahlung der Abgabe verpflichtet ist. Die Frage, welche Ausspielungen einer Glücksspielabgabe unterliegen oder davon befreit sind, wird im § 57 GSpG geregelt. Um zu vermeiden, dass es für Ausspielungen, die nach § 57 GSpG einer Glücksspielabgabe unterliegen, keinen Abgabenschuldner geben soll, ist das ‚Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses‘ nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG im Sinn der im ersten Teilstrich leg. cit. genannten Berechtigungsverhältnisse zu verstehen, um die Z 1 des § 59 Abs. 2 GSpG als abgeschlossenes System

sehen zu können. Nach Auffassung der Revisionswerberin, die hier auch eine Gewerbeberechtigung subsumieren will, käme es für diese Konstellationen zu einer Steuerbefreiung, die aber in § 57 Abs. 6 GSpG geregelt ist, und nicht bei einer Bestimmung, wer Schuldner der Abgaben ist, zu erwarten wäre.“

Da somit in § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG unter dem Begriff „Berechtigungsverhältnis“ keine gewerbeberechtliche Bewilligung, sondern die Erteilung einer Konzession gemäß § 17 Abs. 6 GSpG oder Bewilligung von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten gemäß § 5 GSpG, zu verstehen ist, ist die Bf. als Veranstalterin der Ausspielung auch Abgabenschuldnerin, da es ihr an einem solchen Berechtigungsverhältnis fehlt.

-) Nicht erfüllbare Abgabepflicht

Der Verfassungsgerichtshof hat zu den Rechtsgeschäftsgeschäftsgebühren und Glücksspielabgaben immer wieder festgestellt, dass grundsätzlich die rechtspolitische Freiheit des Gesetzgebers besteht, Instrumente des Abgabenrechts einzusetzen, um für unerwünscht erachtete Entwicklungen entgegenzusteuern, sowie, dass der Abgabepflichtige es in der Hand hat, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen. Zur Frage, ob eine Abgabe, die bewirkt, dass die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und eines damit verbundenen Eingriffes in die verfassungsmäßig gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Freiheit der Erwerbsausübung sprach der Verfassungsgerichtshof aus, dass die Zielsetzung, eine Zunahme von (dort:) Spielautomaten zu verhindern und ihre Zahl eher zu verringern, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Der VfGH hat dazu unter anderem ausgeführt: „*Sollten damit potentielle Spieler wegen mangelnder Attraktivität vom Spielen abgehalten werden, liegt dies genau in der – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden - Absicht des Gesetzgebers .*“ (BFG 23.6.2016, RV/7102949/2014 unter Verweis auf VfGH 5.12.2011, B 533/11 und VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, 2011/17/0116; siehe auch VfGH 28.06.2007, B 1895/06, sowie Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05; VfGH 21.9.2012, B 1357; VfGH 19.2.2015, E 49/2015 ua.; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012).

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes liegt es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfGH 19.2.2015, E 293/2015).

Das von der Bf. eingewendete Verhältnis der Glücksspielabgabe zu ihrem Jahresumsatz betrifft unternehmerische Parameter, die in der Ingerenz der Veranstalterin solcher Glücksspiele liegen und kein Kriterium für die hier in Rede stehende Besteuerung darstellen. Es ist Sache der Bf., die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (VwGH 19.10.2017, 2015/16/0024).

-) Fazit

Die Abgabenschuld entsteht gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG in den Fällen des § 57 mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. (...)

Der Abgabenanspruch für die von der Bf. gemeldeten und sichergestellten Glücksspielabgaben 03/2016 bis 02/2017 wurde somit nach den obigen Ausführungen gemäß § 59 Abs. 1 Z 2 GSpG mit dem Abschluss der jeweiligen Glücksspielverträge (BFG 25.9.2017, RV/7100907/2012) verwirklicht.

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, aus deren Natur sich ergibt, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich ist (VwGH 7.2.1990, 89/13/0047), zumal er 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 es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Weshalb die Bf. die beträchtliche Höhe der sichergestellten Glücksspielabgaben bestreitet, erscheint völlig unerklärlich, da sie die von den eingehobenen Tischgeldern hochgerechneten Bemessungsgrundlagen selbst bekanntgab. Die Berechnung der Glücksspielabgaben erfolgte seitens des Finanzamtes gesetzeskonform gemäß § 57 Abs. 1 GSpG mit 16% von den bekanntgegebenen Einsätzen bzw. vermögenswerten Leistungen.

II. Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Glücksspielabgaben

Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung von Abgaben im Sinne der Bestimmung des § 232 BAO ist im Wesentlichen dann zu sprechen, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 27.8.1998, 98/13/0062).

Im gegenständlichen Fall bringt die Bf. keine Einwände gegen die Annahme der Gefährdung der Abgabeneinbringung vor. Dennoch ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derartige Gefährdungen oder Erschwerungen u.a. bei drohendem Insolvenzverfahren oder Exekutionsführung von dritter Seite gegeben sind. Eine erhebliche Verschuldung des Abgabenpflichtigen, die einen Zugriff anderer Gläubiger auf sein Vermögen befürchten lässt, rechtfertigt eine Maßnahme nach § 232 BAO. In diesen Fällen genügt es, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem

Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174).

Die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der gegenständlichen Abgaben ist zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabenbetrag die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf. bei weitem übersteigt. Laut handelsrechtlicher Bilanz zum 31.12.2016 hat die Bf. ein negatives Eigenkapital von € 21.591.810,26 und einen Bilanzverlust von € 21.626.810,26. Die Verbindlichkeiten und Rückstellungen betreffen fast ausschließlich die gebuchten und sichergestellten Glücksspielabgaben.

Somit ist auch die weitere kumulative Voraussetzung des § 232 Abs. 1 BAO als erfüllt anzusehen.

III. Ermessen

Die Bf. brachte zum Ermessen vor, dass das Vorgehen der Abgabenbehörde nicht zweckmäßig sei, da sie damit lediglich erreiche, dass die Bf. 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 Bf.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen (VwGH 20.9.1996, 94/17/0122). Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (Hinweis *Ritz*, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042, 0044).

Dabei ist den Ausführungen des Finanzamtes, dass angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches, der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bf. und der aufgrund des Sicherstellungsauftrages im Zuge der Pfändung eines Guthabens am Abgabenkonto der Gesellschaft erlangten Sicherheit von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede sein könne, und mit dieser Sofortmaßnahme zumindest ein Teil des Abgabenanspruches habe gesichert werden können, nichts hinzuzufügen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 21. Juni 2018